

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA
NOUVELLE TAXATION

DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUE-ÉCONOMIQUE)

Présentée et soutenue le Lundi 26 janvier 1920, à 3 heures et demie

PAR

Jacques MONTIGNY

Président : M. HITIER, professeur

Suffragants { M. SOUCHON, professeur
 { M. PERREAU, professeur.

PARIS

JOUBE & C^{ie}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, VI.

1920

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA

NOUVELLE TAXATION

DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUE-ÉCONOMIQUE)

Présentée et soutenue le Lundi 26 janvier 1920, à 3 heures et demie

PAR

Jacques MONTIGNY



Président : M. HITIER, *professeur*

Suffragants { M. SOUCHON, *professeur*.
M. PERREAU, *professeur*.



PARIS

JOUBE & C^{IE}, ÉDITEURS

15, RUE RACINE, VI^e

1920

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

LA NOUVELLE TAXATION

DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

INTRODUCTION

Pour bien comprendre quels sont les mobiles qui ont suscité l'établissement de la nouvelle taxation des bénéfices industriels et commerciaux en France par la loi du 31 juillet 1917, il nous semble tout d'abord nécessaire d'examiner brièvement le régime antérieur à cette loi, c'est-à-dire le régime des patentes, puis, de signaler, en indiquant leurs caractères généraux, les divers projets et propositions de lois qui ont été présentés en France jusqu'au vote de la loi du 31 juillet 1917, créant et organisant l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels, loi qui fait l'objet de notre thèse.

CHAPITRE PREMIER

L'IMPOT DES PATENTES

La patente était un impôt qui frappait les revenus professionnels.

Créé par la loi des 2-17 mars 1791, cet impôt fut depuis lors régi par de nombreuses lois, mais la loi qui dominait la matière avant le vote de la loi du 31 juillet 1917 établissant l'impôt cédulaire était la loi du 15 juillet 1880, remaniée et modifiée sur certains points de détail en 1889, 1890, 1893 et 1905.

La patente présentait les caractères suivants :

1° C'était un impôt direct. La patente était, en effet, perçue en vertu d'un rôle nominatif préparé par la direction des contributions directes et rendu exécutoire par le préfet.

2° C'était un impôt de quotité. Dans la patente on ne trouvait pas de contingent à répartir successivement à différents degrés entre les contribuables, mais un tarif indiquant pour chaque profession le montant de l'impôt à appliquer.

3° C'était un impôt qui atteignait les revenus pro-

professionnels d'après des présomptions basées sur des signes extérieurs.

4° C'était un impôt qui était perçu au profit de l'État, mais, sur le principal de la patente on prélevait 8 centimes dont le produit était attribué aux communes.

5° C'était un impôt échappant au principe fondamental de l'annualité :

a) En faveur de l'État.

L'impôt était dû non seulement par les contribuables exerçant au 1^{er} janvier une profession imposable, mais, aussi par ceux qui entreprenaient dans le cours de l'année une profession sujette à patente, à partir du premier du mois dans lequel ils avaient commencé à l'exercer.

De plus, lorsque les éléments d'imposition d'un patentable augmentaient au cours de l'année, il devait subir un supplément de droits, à partir du premier du mois dans lequel ces changements s'étaient produits.

b) En faveur des contribuables.

1° Au cas de faillite ou de liquidation judiciaire et au cas de décès les droits n'étaient dus que pour le passé et pour le mois courant.

S'il recevait une réclamation dans les trois mois, le préfet accordait décharge du surplus de la taxe, à condition qu'il n'y ait pas eu continuation du commerce par le syndic de la faillite ou par les héritiers.

2° Au cas de cession de fonds le transfert de la patente avait lieu d'office ou sur la demande des intéressés du cédant au cessionnaire.

Voyons maintenant quelles étaient les personnes assujetties à la patente. Aux termes de l'article 1^{er} de la loi de 1880 :

« Tout individu français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par la loi » doit subir l'impôt des patentes. Diverses considérations avaient amené l'établissement de larges restrictions et de cas d'exemption totale :

C'était tout d'abord des considérations d'équité, qui faisaient échapper à la patente :

1° Les fonctionnaires publics.

2° Les commis et toutes personnes travaillant à gages.

3° Les cultivateurs, pour la vente de leurs produits et bestiaux.

4° Les assurances mutuelles régulièrement autorisées.

5° Les pharmacies créées par les unions de sociétés de secours-mutuels.

6° Les pêcheurs.

7° Toute une série de professions trop modestes pour être imposées : savetiers, chiffonniers au crochet, marchands des quatre-saisons, etc.

8° Les ouvriers travaillant chez eux ou chez des

particuliers, sans autre auxiliaire que leur femme et leurs enfants non mariés, ou un manœuvre ; les ouvriers en chambre avec un apprenti de moins de seize ans, etc.

Une autre catégorie d'exemptions était due à l'impossibilité du fisc d'évaluer par des signes extérieurs les bénéfices imposables. Elle concernait la plupart des professions libérales : peintres, graveurs, sculpteurs, artistes dramatiques, professeurs libres, sages-femmes, éditeurs de feuilles périodiques, etc. Cependant, vu les nécessités budgétaires, on avait imposé une vingtaine de professions libérales, notamment celles d'avocat, notaire, médecin, architecte, qu'on taxait d'après la valeur locative de l'habitation.

Les exceptions, que nous venons d'examiner, étaient tellement considérables que la règle posée devenait l'exception. En fait, la patente n'atteignait que les bénéfices des professions commerciales et industrielles et exceptionnellement les autres revenus professionnels.

Toute profession patentable était, en principe, frappée d'un double droit : un droit fixe et un droit proportionnel. La réunion de ces deux droits formait la patente.

Ce principe, bien que général, comportait des exceptions et des atténuations :

a) *Droit fixe.*

Le droit fixe était établi d'après différents éléments,

que nous allons étudier, mais sans tenir compte du loyer professionnel ou du loyer d'habitation du patenté. Le droit fixe faisait l'objet des tableaux A, B, C.

TABLEAU A. — Il comprenait l'ensemble des professions commerciales. Le tarif du tableau A était basé sur deux éléments : 1° La nature de la profession ; 2° la population du lieu.

Il y avait huit classes de professions et neuf catégories de communes. Paris formait la première catégorie, la dernière catégorie comprenait les villes de 2.000 âmes et au-dessous.

Le droit variait suivant que le commerce était exercé en gros, en demi-gros ou en détail.

Si de nouvelles professions non prévues par le tarif se créaient, le préfet par des arrêtés spéciaux les faisait rentrer par voie d'assimilation dans l'une des classes du tarif.

Tous les cinq ans le résultat général des arrêtés de classement provisoire était soumis à la sanction législative et incorporé à des tableaux additionnels.

TABLEAU B. — Pour l'établissement du droit fixe on tenait compte exclusivement de la nature de la population du lieu. On rencontrait dans le tableau B les professions qui constituent le haut commerce. Le tableau B frappait notamment les agents de change, les banquiers, les commissionnaires, les courtiers et les grands magasins.

Dans ce tableau B le droit fixe était généralement

formé de deux éléments : une taxe déterminée, dont le chiffre variait d'ordinaire pour une même profession à raison de la population et exceptionnellement de diverses autres circonstances, et une taxe variable généralement sur chaque employé au-dessus du nombre de cinq.

La loi du 28 avril 1893 avait relevé la patente des grands magasins, de façon à égaliser entre eux et le petit commerce les effets de la concurrence.

Le droit fixe comprenait ici trois éléments :

1° Une taxe déterminée ou des taxes par spécialités suivant le nombre des employés.

2° Une taxe par voiture de livraison.

3° Un taxe par employé.

TABLEAU C. — Il concernait plus particulièrement les professions industrielles. On ne tenait pas compte de la population. Pour le calcul du droit fixe on considérait surtout les éléments de production : nombre d'ouvriers, de métiers, de broches, etc.

b) *Droit proportionnel*. — On prenait pour base de son calcul la valeur locative de la maison d'habitation et celle des locaux servant à l'exercice de la profession.

Pour les patentables du tableau A le droit proportionnel variait du vingtième au cinquantième, pour ceux du tableau B il était en principe du dixième, pour ceux du tableau C le droit proportionnel allait du vingtième au soixantième.

Exceptions au principe du double droit:

Certaines professions ne payaient pas le droit fixe, d'autres ne payaient pas de droit proportionnel.

Les professions faisant l'objet du tableau D (architectes, avocats, médecins, etc.) ne subissaient qu'un droit proportionnel.

Les patentables des septième et huitième classes du tableau A qui exerçaient leur profession dans une commune d'une population égale ou inférieure à 20.000 âmes ou qui, dans les autres communes, exerçaient en ambulance, sous échoppe ou en étalage étaient seulement assujettis à un droit fixe.

Il existait, en outre, diverses atténuations au principe de la patente. Notamment, les patentés du tableau A, à quelque classe qu'ils appartenissent, qu'ils exerçassent leur profession en ambulance, sous échoppe ou en étalage, n'étaient passibles que de la moitié des droits que payaient les marchands qui vendaient les mêmes objets en boutique.

Les sociétés commerciales étaient régies par des règles spéciales.

a) *Sociétés en nom collectif*. — L'associé principal payait seul la totalité du droit fixe.

On divisait ce même droit fixe en autant de parts égales qu'il y avait d'associés en nom collectif et à chaque associé secondaire on imposait une de ces parts.

b) *Sociétés anonymes*. — Chacun de leurs établis-

sements payait le même droit fixe, à condition de la désignation par elles de l'objet de leur entreprise, sans préjudice du droit proportionnel.

c) Des règles particulières étaient établies dans certains cas pour les sociétés coopératives de consommation.

CHAPITRE II

DES AVANTAGES ET DES INCONVÉNIENTS DU RÉGIME DES PATENTES

Le régime des patentes, que nous venons d'étudier, présentait certains avantages :

1° La patente était un impôt très facile à percevoir, comme on peut en juger par l'étude que nous venons d'en faire;

2° C'était un impôt exempt de tout caractère inquisitorial ; les agents du fisc n'intervenaient pas dans les affaires du contribuable pour rechercher et apprécier ses facultés ;

3° C'était un impôt dont le produit était très régulier.

En regard de ces avantages la patente présentait de graves inconvénients :

Elle ne frappait pas, comme a pu s'en rendre

compte par notre étude, tous les revenus professionnels. En fait, elle ne frappait que les profits du commerce et de l'industrie et les bénéfices de certaines professions dites libérales : avocats, notaires, médecins ;

2° Elle était assise exclusivement sur les signes extérieurs. Elle n'était nullement proportionnelle aux bénéfices. On taxait suivant les cas le nombre des ouvriers occupés, l'importance de l'outillage, la valeur locative des locaux servant à l'exploitation, sans se préoccuper des résultats que donnait l'utilisation de ces moyens de production.

La même tarification était appliquée à des industries fonctionnant dans des conditions tout à fait différentes. Que l'industriel travaillât peu ou beaucoup, qu'il réalisât ou non un gros bénéfice, l'impôt était toujours le même.

La patente, dans les petites communes, n'était pas proportionnelle aux revenus et dans les villes, lourde par rapport aux revenus.

CHAPITRE III
LES PROJETS ET PROPOSITIONS
DE RÉFORME ET DE COMPLÉMENT
DE LA PATENTE
ET LE PROJET CAILLAUX DE 1907

Ce chapitre comprendra deux sections.

Dans une section I nous passerons en revue, en les classant, les différents projets et propositions de réforme et de complément de la contribution des patentes qui se sont succédés en France jusqu'au projet Caillaux de 1907, nous chercherons ensuite à en établir les caractères généraux.

Dans une section II nous exposerons brièvement le projet Caillaux tel qu'il a été définitivement voté par la Chambre des députés le 9 mars 1909.

SECTION I

On peut classer les différents projets et propositions de réforme et de complément de la contribution des patentes qui se sont succédés en France jusqu'au projet Caillaux de 1907 en deux catégories :

1° Ceux et celles qui se proposent de compléter la patente;

2° Ceux et celles qui veulent la remplacer par un impôt nouveau.

1° Dans le premier groupe nous pouvons placer :

a) Le contre-projet de M. Casimir Périer, proposé à la commission du budget le 5 juillet 1872, car il se propose « d'établir des taxes spéciales temporaires sur les revenus et profits afin de pourvoir à l'amortissement plus rapide des charges imposées à la France par suite de la guerre de 1870 », pour ce qui nous intéresse, le contre-projet crée un droit de 3 o/o au profit du Trésor sur les bénéfices nets de la banque et de l'industrie.

b) L'amendement de M. Rouvier déposé le 31 janvier 1874, créant « à titre extraordinaire et temporaire un impôt sur les revenus ».

c) La proposition de loi René Goblet établissant « à titre d'expérience une taxe spéciale et supplémentaire sur tous les revenus industriels ou commerciaux » (Séance du 5 mai 1894).

d) La proposition de loi Magniaudé du 21 novembre 1899 organisant un impôt général et progressif sur les revenus à partir du 1^{er} janvier 1901; la cédule B concernant les revenus du commerce et de l'industrie ne supprime pas la patente.

2° Dans le deuxième groupe nous placerons :

a) Le projet Joseph Lempereur de 1848.

Il supprime la patente et la remplace par une taxe sur le revenu portant sur les bénéfices professionnels.

b) La proposition Silhol de 1882 abolissant la contribution des patentes et taxant les revenus provenant des profits industriels et commerciaux sous réserve d'une déduction constante de 1.200 francs.

c) Le projet Peytral du 30 octobre 1888 établissant un impôt sur les revenus.

d) La proposition de loi Magniaudé du 15 janvier 1903, ayant pour objet de créer un impôt général et progressif sur les revenus. Elle supprime la contribution des patentes et la remplace par la taxation de la cédule B (bénéfices industriels et commerciaux).

e) La proposition de loi Magniaudé du 5 juillet 1906 établissant un impôt général et progressif sur les revenus et supprimant la patente.

Si nous recherchons, maintenant, quels sont les caractères généraux de ces différents projets et propositions, nous voyons que :

1° Ces projets et propositions créent un impôt annuel ;

2° Au point de vue du procédé employé pour connaître les revenus, ils établissent tous la déclaration contrôlée du contribuable et la taxation d'office ;

3° Au point de vue des bénéfices taxables nous trouvons des dégrèvements dans tous ces projets et propositions de lois. Ils sont seulement plus ou moins forts selon les projets et propositions. Quant aux

exemptions, nous en rencontrons partout, sauf dans le projet Casimir Périer ;

4° Au point de vue du tarif applicable :

Dans tous ces projets le tarif applicable est progressif, mais dans les projets Magniaudé la progression n'est pas uniforme ; elle augmente plus ou moins selon les fractions de revenu à taxer ;

5° Au point de vue des jurys et commissions chargés du contrôle de l'impôt :

a) Les jurys et commissions, que voulaient instituer ces projets et propositions de lois, comprennent pour la plupart, à la fois des représentants du pouvoir central, de l'administration des finances, et des membres des conseils généraux et d'arrondissement ; en somme, la majorité, dans la plupart des commissions, se recrute plus ou moins directement selon les cas, dans l'ordre administratif.

b) Les commissions du 1^{er} degré peuvent demander la comparution des contribuables et lorsqu'il n'y a pas de commission supérieure, elles jugent en dernier ressort.

Les commissions supérieures dans les projets qui en établissent ont pour but d'examiner les décisions des commissions inférieures et de trancher définitivement les différends, sauf recours devant le ministre des Finances.

c) Les séances et délibérations des commissions sont rigoureusement secrètes et leurs membres sont

astreints au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal et passibles des peines prévues à cet article.

6° Au point de vue des pénalités :

Tous les projets et propositions signalés se ressemblent : la pénalité la plus courante consiste dans le doublement de l'amende sur la fraction du bénéfice dissimulé.

Dans les projets Magniaudé, en cas de fraude découverte seulement après la mort du contribuable, mais avant l'expiration de la prescription, on prélève sur les biens de la succession les sommes dues au fisc et les amendes encourues.

De plus, les héritiers sont solidairement responsables de leur versement.

SECTION II

Le projet Caillaux voté par la Chambre des députés le 9 mars 1909

Le projet Caillaux voté par la Chambre des députés le 9 mars 1909 par 407 voix contre 166 est intéressant parce qu'il a servi de base à notre nouveau système fiscal. La quatrième catégorie du projet concerne les revenus industriels et commerciaux.

Caractères de l'impôt sur les bénéfices com-

merciaux et industriels. — 1° C'est un impôt personnel et non réel, car il ne frappe pas les choses, il n'est pas basé sur les signes extérieurs. Il frappe les personnes à raison des revenus qu'elles acquièrent ;

2° C'est un impôt annuel établi chaque année au 1^{er} janvier ;

3° C'est un impôt d'Etat. Il n'est pas augmenté de centimes additionnels pour les communes et le département. Les centimes départementaux et communaux de la patente subsistent jusqu'à nouvel ordre.

Qui doit l'impôt ? — Tous les industriels et les commerçants réalisant des bénéfices, sauf certaines exceptions, que le projet Caillaux rattache à la sixième catégorie (traitements publics et privés, etc.) et qu'il serait trop long d'énumérer ici.

Lieu de l'imposition. — L'impôt est établi au nom de l'exploitant dans la commune où l'établissement imposable a son siège.

De la déclaration. — Le revenu doit être déclaré à peine d'amende au contrôleur. La déclaration n'est, cependant, obligatoire que pour les contribuables dont le revenu total est supérieur à 5.000 francs.

Ce que le contribuable doit déclarer. — Le contribuable doit déclarer le montant du revenu moyen obtenu par lui pendant les trois années précédentes.

Comment se détermine ce revenu moyen ? — Le revenu moyen est constitué par l'excédent des

recettes brutes sur les dépenses et amortissements inhérents à l'exercice de la profession.

Dans tous les cas on déduira des recettes brutes la valeur locative des locaux affectés à l'exploitation du commerce ou de l'industrie.

Pour les établissements qui ont moins de trois ans d'existence, pour le calcul du revenu moyen on tient compte des résultats obtenus depuis l'ouverture de l'établissement.

Taux de l'impôt. — Le taux de l'impôt est de 3,59 o/o sur les revenus industriels et commerciaux.

Rôle du contrôleur. Des recours des contribuables contre ses évaluations d'office. — Le contrôleur accepte ou rejette la déclaration.

Dans le premier cas, il établit la base de l'imposition d'après la déclaration du contribuable.

Dans le second cas, il donne au contribuable un délai de vingt jours à dater de son avis pour modifier sa déclaration.

Passé ce délai de vingt jours, en cas de désaccord persistant entre le contrôleur et le contribuable, le contrôleur évalue d'office.

Le contribuable peut réclamer devant les tribunaux administratifs contre l'évaluation du contrôleur.

Dans ce cas, le contrôleur justifie son évaluation à l'aide des éléments d'information qu'il peut avoir (actes, jugements, déclarations, bordereaux, documents administratifs, pièces ou titres dont ont con-

naissance les services publics de par les lois en vigueur).

Le contribuable peut se défendre contre l'évaluation du contrôleur par tous les moyens dont il dispose et par la production de tous les documents susceptibles selon lui de faire preuve. En aucun cas, même au cas où une expertise serait ordonnée, le tribunal ne peut exiger du contribuable la production de ses livres de commerce.

Lorsque le contribuable n'aura pas fait de déclaration, le contrôleur évaluera d'office son revenu.

Le contribuable supportera en tout état de cause la totalité des frais qu'entraînera, le cas échéant, la réclamation contentieuse.

Des dégrèvements et exemptions. — Le revenu imposable une fois établi, si ce revenu n'est pas supérieur à 20.000 francs, chaque contribuable ne doit acquitter la taxe que sur $\frac{1}{7}$ de la fraction ne dépassant pas 1.500 francs.

On lui accorde une déduction des $\frac{2}{3}$ sur la fraction comprise entre 1.501 francs et 2.500 francs et une déduction et $\frac{1}{4}$ sur celle comprise entre 2.501 fr. et 5.000 francs.

Le surplus supporte la taxe de 3,59 0/0.

Tout contribuable dont le revenu total est inférieur à 1.250 francs a droit à l'exemption complète d'impôt, sur le revenu qu'il tire de son commerce ou de son industrie.

Des pénalités. — Lorsque le contribuable déclare un revenu trop faible, on double la taxe sur la portion de son revenu qu'il a dissimulée.

On ne procède à ce doublement de taxe que lorsqu'il est établi que l'insuffisance dépasse le $\frac{1}{5}$ du revenu réel ou si elle est supérieure à 10.000 francs.

Le projet Caillaux comporte d'autres pénalités dans certains cas où l'administration pourrait prouver qu'un contribuable a été insuffisamment taxé.

Voilà en gros en quoi consistait le projet Caillaux voté par la Chambre des députés le 9 mars 1909.

CHAPITRE IV.

LA NOUVELLE TAXATION DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

(Loi du 31 juillet 1917)

Ce chapitre comprendra deux sections :

Section I. — Examen d'ensemble de la loi.

Section II. — Fonctionnement du nouvel impôt.

Dans un chapitre V nous ferons la critique du nouvel impôt.

SECTION I

Examen d'ensemble de la loi

Le projet Caillaux, que nous avons étudié dans notre chapitre III, voté par la Chambre à une énorme majorité le 9 mars 1909 fut repoussé au Sénat par crainte de l'aléa d'une telle réforme pour les ressources financières de l'Etat.

Les propositions Caillaux furent renouvelées par M. Renoult et par M. Noulens à la tribune du Sénat.

M. Noulens, le 3 juillet 1914, déclarait qu'un nouveau projet était en préparation et serait soumis à la commission de l'impôt sur le revenu dès la rentrée.

Le gouvernement et la commission ont voulu aboutir à un système susceptible de concilier les intérêts et les susceptibilités des contribuables avec la nécessité de ménager des ressources au Trésor.

La seule suppression opérée fut celle des patentes. On voulait imposer le moins de gêne possible aux contribuables et apporter la plus grande modération dans les taxes, qui frappent les petits revenus.

La cédule ayant trait aux bénéfices commerciaux et industriels retint le plus longtemps l'attention de la commission.

La difficulté consistait dans le choix des moyens à

employer pour déterminer le revenu avec une approximation suffisante et sans vexation.

1^o Le premier procédé qui s'offrait était celui de la déclaration des bénéfices nets réalisés durant le dernier exercice, déduction faite des charges d'amortissement, frais d'exploitation, frais généraux, de l'intérêt des dettes.

C'était un système excellent pour le contribuable et pour le fisc.

Il présentait, cependant, plusieurs inconvénients :

a) Il fallait que le contribuable connût son bénéfice, d'où, pour lui, la nécessité d'avoir une comptabilité régulière. Or, il existe beaucoup de petits industriels et de petits commerçants, qui n'ont pas de comptabilité régulière.

Résolution des Chambres — Les Chambres avaient résolu la question en supprimant l'obligation de la déclaration pour les commerçants et industriels ne réalisant pas au moins 5.000 francs de bénéfices.

b) La fraude était possible pour le calcul des amortissements. Pour l'empêcher, on devait aboutir forcément à la vérification des livres ou à la taxation d'office.

2^o Le deuxième procédé que l'on pouvait envisager, se basait sur la productivité. C'était le système prévu par le projet primitif, qui établissait un impôt sur la productivité.

Avec ce procédé chaque contribuable est taxé avec

une approximation correspondante au bénéfice moyen et normal que doit réaliser une entreprise fonctionnant dans les conditions où travaille la sienne.

Cette évaluation est faite par l'administration des contributions directes à l'aide des renseignements dont elle dispose, et en fait, à l'aide de signes extérieurs, qu'elle interprète à son gré.

Le contribuable n'intervient pas au préalable et ce n'est que lorsque l'évaluation provisoire est déjà faite, après qu'on la lui a communiquée, qu'il est invité à faire savoir s'il l'accepte.

Ce procédé présentait un avantage. Il écartait la difficulté qu'il y a pour nombre de commerçants à chiffrer exactement leur bénéfice. Il ne comportait pas de déclaration obligatoire.

Il offrait, par contre, un grave inconvénient. N'imposant aucune règle à l'administration, il aboutissait finalement à la taxation d'office.

Le contribuable trop taxé ne pouvait que faire connaître son bénéfice et le justifier en produisant ses livres.

Système de la Commission. — La commission établit un impôt assis sur le chiffre des bénéfices nets (c'est-à-dire après déduction de toutes charges y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce) réalisés au cours de l'exercice précédent.

Nous allons indiquer maintenant, quels sont les caractères du nouvel impôt. Le nouvel impôt présente les caractères suivants :

1° C'est un impôt personnel et non réel, car il ne frappe pas les choses, il n'est pas basé sur les signes extérieurs; il frappe les personnes à raison des revenus qu'elles acquièrent.

2° C'est un impôt annuel établi chaque année au 1^{er} janvier. On se placera à cette date pour voir si le contribuable doit être imposé, pour connaître le lieu où il doit être imposé et les charges de famille qu'il est en droit d'invoquer pour obtenir des réductions.

3° C'est un impôt d'Etat. Il n'est pas augmenté de centimes additionnels pour les communes et le département.

Les centimes départementaux et communaux de la patente subsistent jusqu'à nouvel ordre.

4° C'est un impôt comportant des exemptions et des déductions à la base.

Exemption de la portion de bénéfices ne dépassant pas 1.500 francs pour certaines personnes précédemment exemptées de la patente.

Déduction. — Jusqu'à 1.500 francs, $\frac{3}{4}$.

De 1.501 à 5.000 francs, $\frac{1}{2}$.

5° C'est un impôt accordant des réductions pour charges de famille :

5 0/0 par personne à charge jusqu'à deux.

20 0/0 pour trois personnes.

10 o/o par personne au delà de la troisième.

6° C'est un impôt dont le taux est de 4,50 o/o.

SECTION II

Fonctionnement du nouvel impôt

La loi du 31 juillet 1917 a établi dans son article 2 un impôt annuel sur les bénéfices des « professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ».

La loi paraît supposer qu'en général, les bilans seront arrêtés au 31 décembre. Si l'on faisait toujours coïncider l'année commerciale avec l'année civile cela simplifierait beaucoup, mais, en pratique beaucoup de maisons de commerce établissent leurs inventaires à une époque de chômage ou de moindre travail et n'arrêtent pas leurs bilans au 31 décembre ; l'article 2 de la loi que nous venons d'énoncer nous montre que dans ce cas, on ne sera point dans l'obligation de faire les calculs compliqués imposés par la loi sur les bénéfices de guerre, en contraignant les industriels à recouvrir aux bilans de différentes années pour établir le bénéfice obtenu pendant le cours des exercices

imposables. Si une maison arrête ses comptes le 30 juin, elle devra l'impôt pour l'année suivante, d'après les bénéfices arrêtés à ce 30 juin. Il est bien entendu que la patente et l'impôt établis par la loi du 31 juillet 1917 ne se superposeront jamais. M. Boivin-Champeaux a fait à la séance du Sénat du 14 novembre une observation très intéressante : « D'un passage du rapport de M. Perchot, page 33, dit M. Boivin-Champeaux, il semble résulter que le nouvel impôt sera perçu sur les bénéfices de 1915 et de 1916 ; car il y est dit qu'une société qui clôture son exercice le 30 juin sera taxée en 1917 sur les bénéfices réalisés pendant la période allant du 1^{er} juillet 1915 au 30 juin 1916 ; alors ces contribuables paieront sur la patente et sur le revenu ? » Le rapporteur a répondu : « La base de l'impôt, ce sont les bénéfices réalisés antérieurement ; mais, l'imposition est celle de l'année considérée. Il ne faut pas qu'il y ait de malentendu ; c'est un impôt de remplacement que nous établissons et non une superposition à la patente ».

De cette réponse du rapporteur, il résulte que pour un même exercice un contribuable ne devra jamais patente et impôt nouveau. On ne trouve aucune indication dans la loi pour les industries et les commerces existant depuis moins d'un an.

Cette hypothèse se rencontrera pourtant fréquemment :

1° Pour les exploitations créées de toutes pièces au cours de l'année précédente ;

2° Pour les entreprises exploitées par un contribuable en son nom propre et transformées en sociétés au cours des douze mois antérieurs ;

3° Pour les entreprises exploitées en sociétés d'abord, puis, liquidées et reprises par une seule personne dans le même laps de temps ;

4° Pour toutes les hypothèses de fusion de sociétés au cours du même intervalle.

1° Dans le premier cas, aucune difficulté. On fera porter l'impôt sur le bénéfice net obtenu pendant la période d'exercice, s'il existe un bénéfice.

2° Dans le second cas : ou l'entreprise se transforme en société en nom collectif, ou elle devient une commandite, ou elle devient une pure société de capitaux.

Si elle devient une société en nom collectif ou en commandite, très probablement le contribuable devra calculer son bénéfice net sur les douze mois antérieurs en ajoutant aux résultats réalisés par la société ceux de l'ancienne exploitation, car on retrouvera dans la société les mêmes personnes et le même objet.

On admet en général cette continuité des résultats, en faveur du contribuable, pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices de guerre. Il y a tout lieu de penser que l'Etat l'invoquera à son profit pour établir la nouvelle taxe sur les bénéfices industriels ou commerciaux.

3° On peut en dire de même pour le troisième cas.

4° C'est le cas où un industriel ou un commerçant vendrait dans le cours de l'année une exploitation à une société dont il ne serait point membre, ou inversement celui où une société vendrait une exploitation à un contribuable n'ayant été ni associé en nom collectif ni commandité de la société disparue. Dans le cas d'une société anonyme, il semble que l'on en doive tenir compte que des bénéfices de celle-ci pendant le temps de son existence. La personnalité de l'exploitant antérieur disparaît à un tel point derrière le capital, que seuls les produits de celui-ci doivent compter pour le calcul de l'impôt.

Dans le cas d'une fusion de sociétés, les seuls bénéfices de la société subsistante serviront à l'établissement de la taxe, car ceux de la société absorbée seront confondus avec les produits de la société absorbante.

Etude du nouvel impôt

1° Quelles sont les personnes visées par le nouvel impôt ?

Ce sont toutes les personnes qui réalisent des bénéfices dans les professions commerciales ou industrielles et certaines sociétés ;

2° Quelles sont les professions soumises à l'impôt ?

D'après l'instruction du directeur général des contributions directes du 30 mars 1918 :

« Les revenus soumis à l'impôt établi par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 sont ceux qui proviennent de l'exercice des professions industrielles et commerciales ».

Deux groupes de professions correspondent à cette double qualification.

Le premier embrasse les diverses industries, savoir :

a) Les industries extractives, exception faite toutefois de l'exploitation des mines, soumise au point de vue juridique et fiscal à un régime particulier.

b) Les industries de transformation, dans leur extrême variété (préparation des produits destinés à l'alimentation; industries chimiques, industries textiles et dérivées; travail des étoffes, des pailles, des plumes, des crins, des cuirs, des peaux; industrie du papier, du carton, du caoutchouc et de leurs succédanés; industrie du bois; métallurgie, travail des métaux ordinaires et des métaux fins; travail des pierres et des terres de fer; constructions et terrassements).

La plupart de ces industries sont exercées, tantôt avec des matières appartenant à celui qui les transforme en vue de revendre ou d'utiliser les produits de sa fabrication et tantôt à façon pour le compte de tiers qui fournissent la matière première.

c) L'industrie des transports (transports terrestres,

fluviaux et maritimes) et la manutention (chargement, déchargement, etc).

Le second groupe comprend les professions commerciales, savoir :

a) Les commerces proprement dits, dont l'objet est d'acheter et revendre sans leur avoir fait subir une transformation, des matières premières ou sous-produits fabriqués ;

b) Les commerces consistant à acheter des objets en vue d'en louer l'usage ;

c) L'exploitation d'établissements destinés à fournir au public le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions (hôtels, restaurants, bains, spectacles, etc.) ;

d) Les entreprises de commission et de courtage ;

e) Les agences et bureaux d'affaires (agences de publicité, d'information, de location d'immeubles, de voyages, etc.).

f) La banque sous toutes ses formes et les assurances ;

g) Les revenus provenant de la culture et des opérations accessoires, en tant qu'elles affectent le caractère d'une industrie distincte.

3° Lieu de l'imposition. — Avec la patente le contribuable était imposé dans toutes les communes où il avait une entreprise principale ou secondaire ; le droit fixe évidemment, pour les compagnies de chemins de fer, par exemple, pouvait n'être payé qu'au siège social, mais on taxait les gares dans chaque

commune au cinquantième de leur valeur locative comme faisant partie de l'établissement industriel.

Avec la loi du 31 juillet 1917 il en va tout autrement. L'article 3 de cette loi dit, en effet, que la taxe est établie au nom de chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement.

M. le sénateur Touron avait déposé sur cet article un amendement, qui a été rejeté.

La discussion de cet amendement a été cependant très utile pour faire comprendre le domaine d'application de l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917.

M. Touron voulait que l'on établît la taxe au nom de l'exploitant, pour chacune de ses entreprises situées en France au siège de ladite entreprise.

Ce procédé offrait, d'après M. Touron, trois avantages :

a) En continuant à percevoir l'impôt dans la commune on rendait plus facile la solution à donner aux centimes communaux ou départementaux.

Avant d'exposer le second avantage, il nous semble nécessaire, pour la compréhension du lecteur, de donner une idée générale du régime de la loi actuelle et de dire quelques mots sur ce que l'on appelle les coefficients, nous les étudierons plus loin en détail.

D'après la loi actuelle, les commerçants et les industriels soumis à la taxe de guerre et les sociétés par

actions sont obligatoirement tenus de déclarer leur bénéfice net.

Quant aux autres contribuables, ils peuvent opter entre deux modes de taxation.

Ils peuvent être imposés :

1° D'après leur bénéfice net professionnel.

En ce cas, ils doivent remettre au contrôleur, dans les trois premiers mois de l'année, un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente.

2° D'après leur chiffre d'affaires.

Dans cette deuxième hypothèse, ils doivent déclarer au contrôleur le montant de leur chiffre d'affaires de l'année précédente. Cette déclaration doit être faite dans un délai de vingt jours à compter de la réception de la lettre recommandée envoyée à cet effet par le contrôleur. A défaut de déclaration dans ce délai et si les contribuables refusent de fournir au contrôleur toutes les justifications nécessaires, celui-ci évaluera d'office leur chiffre d'affaires.

Au chiffre d'affaires déclaré par les contribuables ou évalué d'office par le contrôleur, ce dernier applique, pour fixer le bénéfice imposable, des coefficients qui varient suivant les différentes catégories de contribuables ; les contribuables sont, en effet, classés, d'après la loi du 31 juillet 1917, dans différentes catégories et dans chaque catégorie il peut être établi soit un coefficient unique, soit un coefficient minimum et un coefficient maximum. Le con-

trôleur peut se mouvoir entre le minimum et le maximum et appliquer le coefficient qui lui paraît le plus juste dans ces limites, vu la situation du contribuable.

Il peut même appliquer au contribuable un coefficient plus élevé que le coefficient maximum, mais à charge par lui de prouver, en cas de contestation, que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum.

Revenons maintenant à notre sujet :

Voici le second avantage qu'offrait, d'après M. Touron, le mode de taxation qu'il proposait.

b) On pouvait appliquer d'une façon plus exacte à chaque industrie un coefficient convenant au rapport existant entre le chiffre d'affaires et celui des bénéfices.

M. Touron prenait l'exemple d'un industriel qui, dans un même siège centralisait deux exploitations, une brasserie et une filature ; d'après le texte de la loi, on peut supposer que le fisc pourrait imposer à cet industriel un coefficient unique, qui, sous prétexte d'être un coefficient moyen, prétendrait convenir à la brasserie et au tissage. Cela serait incompréhensible ;

c) Si on suppose deux industries se complétant l'une l'autre, par exemple une mine et une usine métallurgique, on voit que chacune d'entre elles possède

une comptabilité qui lui est propre. La fixation de son bénéfice pourrait donc avoir lieu au siège de chaque exploitation d'après la comptabilité propre à cette exploitation.

Le rapporteur et le ministre des Finances intervinrent dans la discussion et réussirent à faire repousser l'amendement. Voici le motif principal qu'ils invoquèrent :

Si deux entreprises sont centralisées au même siège les coefficients seront établis pour chaque entreprise; il n'y aura donc pas de coefficient moyen, comme le craignait M. Touron; ce qu'on totalisera, ce n'est pas le chiffre des deux affaires, mais l'impôt attribué à chaque affaire calculé pour chacune d'elles d'après ses règles propres.

En outre, chaque siège étant taxé, le maître de deux exploitations pourrait éprouver une perte de 100.000 fr. dans l'une et un gain de 300.000 francs dans l'autre; quoique ne payant rien pour la première, il n'en serait pas moins taxé pour la seconde sur le chiffre plein de 300.000 francs.

Avec la taxation au siège unique, il déclarera une perte de 100.000 francs et ne paiera plus que sur 200.000 francs au total. Cette solution étant avantageuse pour le contribuable, poussera ce dernier à faire des déclarations.

Quant à l'argument des comptabilités individuelles, il a paru inopérant à plusieurs membres de la commission.

M. le sénateur Cazeneuve a fait remarquer que dans le cas d'une mine dépendant de la même exploitation qu'une usine métallurgique, la mine a sa comptabilité, mais uniquement pour établir le prix de revient auquel elle doit céder à l'usine métallurgique les matières extraites. L'usine seule vend le produit fabriqué ; c'est donc là que se fait le véritable bénéfice qu'on doit évaluer en tenant compte des frais généraux et du capital de premier établissement.

De toute cette discussion il résulte que d'après le rapporteur et le ministre des Finances il y aura autant de coefficients que d'industries, même quand elles seront réunies à un siège unique et en outre que tout chef de plusieurs exploitations devra tenir compte dans ses déclarations des pertes des unes pour diminuer le bénéfice des autres.

Avec la loi actuelle il existe des difficultés pour les sociétés anonymes dont la direction se trouve dans l'une des villes du pays et qui possèdent des entreprises sur un point plus ou moins éloigné ou sur des points multiples et différents.

A cet égard il semble que le législateur de 1917 aurait dû se référer à la jurisprudence constante à l'heure actuelle pour tout ce qui a trait au domicile des sociétés par actions.)

Il y a eu nombreux litiges portant sur le fait de savoir dans quelle ville on devait assigner une société par actions, lorsqu'elle comptait plusieurs centres

d'exploitation ou un siège social distinct du principal établissement.

Il peut arriver qu'une société par actions qui accomplit tant soit peu des opérations distinctes ait plusieurs sièges de direction de ses entreprises ; elle peut avoir aussi des centres d'exploitation d'une importance égale.

La jurisprudence déclare compétent le tribunal du lieu du principal établissement et elle fixe les règles qui permettront de le reconnaître.

Il semble qu'il eût mieux valu déclarer que la société pourrait choisir son domicile d'imposition, qu'elle aurait le choix entre le siège social ou le lieu de l'un des principaux établissements à fixer une fois pour toutes.

Si l'on avait agi de la sorte, on n'aurait pas abouti finalement à la situation incohérente où se trouvent actuellement les sociétés, qui peuvent maintenant acquitter leurs impôts dans un lieu qui n'est pas celui de leur principal établissement et qui sont parfois assignées au lieu même de ce principal établissement qui n'est pas leur domicile d'imposition.

4° Comment l'administration connaîtra-t-elle le bénéfice net du contribuable ?

Dans le projet Caillaux de 1907, comme nous l'avons vu, on ne trouvait pas de déclaration du bénéfice.

On déterminait chaque année les revenus imposables au moyen d'une évaluation administrative.

La Chambre des députés préféra à ce système celui

de la déclaration obligatoire pour tout commerçant ou industriel dont le revenu total est supérieur à 5.000 francs.

La loi du 31 juillet 1917 est le résultat d'une transaction entre ces deux systèmes.

Tout commerçant ou tout industriel réalisant des bénéfices dans son exploitation doit l'impôt à raison de ces bénéfices.

La loi du 31 juillet 1917 établit :

I. — La déclaration contrôlée pour certains contribuables.

Cette déclaration est obligatoire pour certains, facultative pour d'autres.

II. — L'évaluation administrative pour les contribuables, qui ayant la faculté de déclarer leur bénéfice net, ne l'ont pas fait.

La loi du 31 juillet 1917 prend comme base de calcul de l'impôt le montant des bénéfices nets réalisés dans l'année qui précède celle de l'imposition.

Par exemple, le contribuable en 1919 devra déclarer son bénéfice net de 1918.

I. — Contribuables devant déclarer leur bénéfice net

a) Quels sont les contribuables, qui sont soumis à la déclaration obligatoire ?

Ce sont d'après l'article 4 :

1° « Les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'enregistrement », c'est-à-dire, d'une façon générale, les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions.

Les sociétés coopératives de production doivent acquitter l'impôt, d'après l'article 15 de la loi.

Les sociétés coopératives de consommation y sont assujetties dans certains cas.

Les syndicats agricoles sont dispensés de l'impôt.

Toute société étrangère ayant son siège social en France, étant française, quelle que soit la nationalité de ses membres, les sociétés par actions de cette catégorie doivent acquitter l'impôt.

2° « Les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution ».

Ils devront déclarer leur bénéfice net et cette déclaration servira pour l'établissement des deux impôts.

Les contribuables dont nous parlons, sont d'après la loi du 1^{er} juillet 1916 organisant la taxe sur les bénéfices de guerre :

1° Les personnes non patentées ayant passé des marchés de fournitures destinées à l'Etat (sauf les agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat — art. 1^{er} § 2).

2° Les personnes ayant prêté leur concours pécu-

naire pour la conclusion d'un marché avec l'État (art. 1. § 3).

3°) Les sociétés et les patentés qui ont réalisé des bénéfices supérieurs au bénéfice normal (art. 1 § 4).

4°) Les propriétaires de mines visés par la loi du 5 avril 1810 (art. 1 § 5).

5° Tous les patentés, commerçants, officiers ministériels, avocats, médecins, etc. ayant fait des bénéfices supplémentaires pendant la guerre.

b) Pour quels contribuables la déclaration est-elle facultative ?

La déclaration est facultative pour tous les commerçants et industriels non visés dans la première partie de l'article 4.

Voici ce que dit l'article 4 *in fine* :

« En outre, seront imposées sur leur bénéfice net les personnes ou sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au contrôleur des contributions directes *un résumé de leur compte de profits et pertes* de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires ».

Le résumé du compte de profits et pertes de l'année précédente doit être remis au contrôleur dans les trois premiers mois de l'année.

Les contribuables dont nous venons de parler, peuvent avoir intérêt à faire cette déclaration, lorsque le procédé de la taxation administrative d'après les

coefficients basés sur le chiffre d'affaires leur est défavorable. S'ils déclarent leur bénéfice net, la charge de la preuve contraire reviendra au contrôleur. De plus, en agissant ainsi ils échappent au pouvoir arbitraire donné par la loi au contrôleur en ce qui concerne le coefficient applicable.

Les contribuables ayant fait une année la déclaration pourront ne pas la renouveler l'année suivante.

Ils rentreront alors dans la catégorie des contribuables qui n'indiquent pas leur bénéfice net.

Avant de définir le bénéfice net, nous allons parler brièvement du compte de profits et pertes. Nous reviendrons plus loin sur la question.

Les sociétés par actions et les contribuables soumis à la taxe de guerre doivent joindre nécessairement à leur bilan ce compte de profits et pertes.

Les autres contribuables visés par l'article 4 *in fine* doivent expressément l'adresser au contrôleur.

Que comprend donc le compte de profits et pertes ?

Il comprend :

1° *Aux pertes :*

a) Les frais généraux.

b) Les frais de vente.

c) Les amortissements.

d) Les pertes diverses.

e) Les intérêts débiteurs.

2° *Aux profits :*

a) Les bénéfices sur les ventes.

b) Les profits divers.

c) Les intérêts créditeurs.

Le compte de profits et pertes indique donc le résultat des opérations (bénéfices ou pertes) réalisées entre deux inventaires.

Au cas où le solde est créditeur, le compte de profits et pertes indiquera le bénéfice. Au cas où le solde est débiteur, la perte.

Voici un modèle de compte de profits et pertes pouvant convenir à un grand établissement (société), dressé d'après la comptabilité en partie double, que nous tirons de l'ouvrage de M. Gain, intitulé : *De la rédaction des bilans en vue des impôts nouveaux*, 1918 ; Bilans et Inventaires, p. 17 (le bilan correspondant se trouve à la page 254).

Crédit

	Détail	Totaux
	—	—
Solde en bénéfices non distribués.....	17.595.15	
Bénéfices bruts sur opérations rentrant dans le but statutaire.	688.699.45	
Recouvrements sur créances amorties.....	1.050.85	
Produits et revenus en dehors des opérations sociales.....	5.301.15	
Total général.....		<u>712.646.60</u>

Débit

	Détail	Totaux
Pertes brutes.....	32.532.20	
Pertes accidentelles.....	15.094.30	
<i>Frais généraux :</i>		
Dépenses d'entretien des im- meubles sociaux.....	6.526.45	
Amortissement {	Frais de premier établisse- ment.....	10.530.60
	Bâtiments servant à l'ex- ploitation.....	4.590.10
	Matériel, machines, outil- lage.....	38.065.30
	Brevets.....	3.333.35
	Mobilier.....	20. » »
Loyer, contributions, impôts...	10.200.05	
Appointements fixes et propor- tionnels.....	147.625.90	
Interêts dus sur obligations.....	18.750 »	
Intérêts dus sur avances.....	1.250.20	
Bénéfices nets.....	454.128.15	
		712.648.60

Voici maintenant un modèle de résumé de compte de profits et pertes, que nous extrayons de l'ouvrage de M. Batardon (*La Comptabilité à la portée de tous*, 2^e éd., p. 233). Ce modèle est intitulé « modèle d'un

compte de profits et pertes pouvant convenir à un petit ou moyen établissement de commerce ».

Pertes		Profits	
1° Frais généraux.....	26.287.20	1° Bénéfices sur ventes.....	42.108. »
2° Frais de vente	3.567.90	2° Profits divers	14.25
3° Pertes diverses.....	1.566.05	3° Intérêts cré- diteurs.....	107.10
4° Intérêts débi- teurs.....	750 »»		
	31.971.15		
	10.258.20		
	42.229.35		42.229.35

Occupons-nous maintenant du bénéfice net.

En quoi consiste le bénéfice net ?

Le bénéfice net consiste dans l'excédent des recettes sur les dépenses.

Voici ce que dit des recettes l'instruction du 30 mars 1918, n° 10 :

« Les recettes d'une entreprise s'entendent, selon les usages du commerce, de toutes les sommes reçues et créances acquises pour prix des marchandises vendues ou des services prêtés. Accessoirement le produit de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession entre également dans le montant des recettes. »

Pour les dépenses, voilà ce que nous trouvons dans l'instruction du 30 mars 1918, n° 11 :

« Du total des recettes doivent être retranchées, en vue de dégager le bénéfice obtenu, toutes les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'exploitation ou résultant des charges qui incombent à l'entreprise, que ces dépenses aient été payées ou que l'entreprise en reste débitrice.

Lorsque l'exploitation a pour objet la vente de marchandises, les dépenses à déduire comprennent tout d'abord, s'il s'agit de marchandises achetées, le coût de ces marchandises, c'est-à-dire leur prix d'achat majoré des frais accessoires de commission, transport, assurance, etc., et, s'il s'agit de marchandises fabriquées, le coût des matières premières et de divers produits consommés, ainsi que les frais de main-d'œuvre et autres frais spéciaux de fabrication.

Le résultat de cette première déduction conduit à la détermination du produit brut de l'entreprise.

Du produit brut ainsi obtenu, pour les entreprises ayant comme objet la vente des marchandises, ou constitué, pour les autres entreprises par le montant total des rémunérations acquises, il y a lieu de déduire en outre, les frais généraux de l'exploitation : appointements et salaires des employés ; commissions et courtages ; frais d'expéditions, de correspondance, de bureau, de publicité ; dépenses d'entretien du matériel et du mobilier ; frais d'éclairage et de chauffage ; assurances contre l'incendie, les accidents et autres risques, impôts afférents à l'entreprise, etc... »

« Enfin doivent être également déduits le loyer des locaux professionnels et du matériel, s'ils n'appartiennent pas à l'exploitant et les intérêts des capitaux prêtés par des tiers à l'entreprise sous une forme quelconque (souscription d'obligations, versement en compte courant, etc...) »

L'administration ajoute, en note :

« En réalité, l'opération qui permet de déterminer le produit brut est plus complexe, car les marchandises achetées pendant une période d'exploitation déterminée ne sont pas ordinairement vendues en totalité au cours de la même période, pas plus que les ventes ne suivent immédiatement les opérations de fabrication.

Pratiquement, pour trouver le produit brut correspondant à une année d'exploitation, il faut dès lors ajouter au montant des ventes la valeur des marchandises restant en magasin à la fin de l'année et en retrancher, en même temps que le coût des marchandises achetées, la valeur du stock existant au début de l'exercice ; de même, s'il s'agit de fabrication, il faut ajouter au montant des ventes la valeur des matières premières et des produits fabriqués existant à la fin de l'exercice, et en retrancher non seulement le coût des achats effectués et les frais de main-d'œuvre et de fabrication, mais encore la valeur des matières premières et des marchandises fabriquées qui existaient en stock au commencement

de la période considérée. » Par conséquent le bénéfice net pour être exact doit représenter l'excédent de l'actif sur le passif. Il faut donc forcément pour l'obtenir dresser un bilan et un compte de profits et pertes.

Examinons d'abord l'actif du bilan.

Que faut-il y placer ?

En ce qui concerne :

1^o Les marchandises en magasin.

On les estime ordinairement à leur prix de revient, diminué pour certaines d'entre elles qui sont dépréciées ou défrachies.

2^o Les titres et valeurs mobilières.

On ne doit pas tenir compte du prix auquel on les a acquises. Seul leur prix probable de réalisation au jour de l'inventaire doit entrer en ligne de compte.

3^o Les créances.

Le principe en cette matière c'est qu'on ne doit faire figurer dans l'inventaire une créance que pour la somme qui sera recouvrée à coup sûr.

L'administration reconnaît ce principe.

Voici, en effet, les termes de l'instruction du 30 mars 1918, n^o 14 :

« Les créances, de leur côté, s'il est vrai qu'elles ne subissent pas de dépréciation continue, sont susceptibles de perdre tout ou partie de leur valeur en cas de refus de paiement ou d'insolvabilité du débiteur. La constatation de leur irrécouvrabilité totale ou partielle justifie encore un amortissement. »

Pour ce qui a trait aux créances douteuses et irrécouvrables, M. Bonnefoy dans son *Code pratique de l'impôt (général) sur le revenu et de la taxe de guerre*, nous rappelle les règles que l'on observe généralement. On doit comprendre pour leur recouvrement intégral les créances dont le recouvrement est certain.

On passe ordinairement au compte de profits et pertes celles dont le recouvrement est désespéré. Quant à celles dont le recouvrement est douteux, comme les créances moratoriées, on ne doit les compter que déduction faite d'une somme correspondante à la perte que l'on présume devoir advenir.

De même, pour les créances litigieuses on doit tenir compte de l'aléa plus ou moins grand que peut présenter leur recouvrement.

4^o Frais et dépenses de premier établissement.

Nous en parlerons lorsque nous examinerons la question des amortissements.

Voilà pour l'actif du bilan. Passons au passif.

Il comprend le passif non exigible, le passif exigible à terme et le passif immédiatement exigible.

Le passif non exigible comprend le capital et les réserves.

Nous parlerons plus loin du passif exigible à terme, qui est une charge d'exploitation. Le passif immédiatement exigible est celui qui est réalisable immédiatement ou à une très courte échéance.

Le passif sera examiné avec le compte de profits et pertes, car il est une charge de l'exercice.

Nous allons maintenant étudier le compte de profits et pertes.

Le compte de profits et pertes. — Voyons d'abord l'actif.

Actif

Il est évident que les bénéfices ordinaires de l'entreprise y figurent.

Nous n'étudierons ici que certains cas particuliers intéressants : le cas de bénéfices d'un exercice antérieur, celui d'une indemnité versée à la suite d'un sinistre, celui de bénéfices extraordinaires, celui de bénéfices dus à un matériel réquisitionné, et celui du boni de liquidation.

Ces éléments font partie du crédit.

1^o *Bénéfices d'un exercice antérieur.* — Pour calculer quel est le bénéfice réalisé pendant la première période d'imposition, on ne tient pas compte des bénéfices de l'exercice précédent, qui ont été reportés de nouveau au compte de profits et pertes. En effet, l'exercice qui les concerne, n'est pas un exercice imposable.

2^o *Indemnité versée à la suite d'un sinistre.* — Cette indemnité représente exactement la perte évaluée au jour du sinistre, Elle ne constitue donc pas un bénéfice. Si cette indemnité est inférieure à la valeur

mentionnée aux écritures de l'objet perdu, on doit faire figurer la perte qui en résulte au compte de profits et pertes.

3° *Bénéfices extraordinaires.* — Il peut y avoir lieu à la réalisation de bénéfices extraordinaires dans certains cas, notamment en cas d'apport à une autre société ou de vente d'un bien meuble ou immeuble propriété de la société.

On doit tenir compte de ces bénéfices extraordinaires, lorsque l'on calcule quel est le bénéfice imposable.

4° *Matériel réquisitionné.* — Il semble que dans ce cas il n'y ait qu'une plus-value apparente, car le contribuable auquel on aura réquisitionné soit des automobiles, soit des voitures, soit des chevaux, etc., sera contraint d'en racheter par la suite. Il paraît donc logique de lui permettre de mettre en réserve dans ce but l'indemnité reçue à la suite de la réquisition.

5° *Boni de liquidation.* — Ce bénéfice, d'une part, comme le disent MM. Houpin et Maguero, dans leur *Commentaire de la loi sur la Contribution sur les bénéfices de guerre*, p. 51, n° 42 bis, provient très souvent « de la plus-value acquise spontanément au cours d'une longue période par les biens meubles ou immeubles de l'entreprise », d'autre part, comme ajoutent les mêmes auteurs, ne figure pas au bilan.

Dans ces conditions, le boni de liquidation n'est pas imposable.

Nous passons au Débit.

Passif

Nous y rencontrons

1^o Les frais généraux.

Ce sont notamment les appointements du personnel, les impôts, le loyer, le chauffage et l'éclairage des locaux commerciaux ou industriels ;

2^o Les primes d'assurance de toute nature ;

3^o Les sommes versées à titre de tantièmes aux employés intéressés aux bénéfices.

Lorsque c'est un particulier qui est exploitant, l'instruction du 30 mars 1918 de l'administration des contributions directes dit, en effet :

« Les participations allouées à son personnel par un industriel ou commerçant exploitant seul une entreprise, sont à distraire sans exception du bénéfice imposable. »

Lorsque c'est une société qui exploite, l'administration établit les distinctions suivantes :

1^o « Dans une entreprise exploitée par une société en nom collectif, ou en commandite simple ou par actions, les tantièmes attribués à toutes personnes autres que celles qui ont la qualité d'associés, et sont de ce fait collectivement redevables de l'impôt,

doivent dans les mêmes conditions être retranchés du bénéfice net ;

2° Pour ce qui concerne les sociétés anonymes, les tantièmes versés au personnel employé, aux directeurs ne faisant pas partie du conseil d'administration, et même aux administrateurs délégués, en tant que ce versement rémunère spécialement le travail de direction qui leur est confié, ne sont pas compris dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la société, mais, les tantièmes attribués indistinctement à tous les membres du conseil d'administration n'en seront pas distraits ; ces tantièmes que les bénéficiaires reçoivent en tant que membres de la société, sont entièrement comparables aux dividendes distribués aux actionnaires et constituent comme eux une part du bénéfice social » (Instruction du 30 mars 1918, n° 20).

4° Les frais de vente ;

5° Les frais de fabrication ;

6° Les impôts concernant la profession ;

7° Les charges, que l'article 4 autorise expressément le contribuable à déduire :

Ce sont : 1° La « valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation » ;

2° Les « amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce. »

1° La déduction de ces charges a été obtenue à la

suite d'un amendement de M. le sénateur Touron, en date du 15 novembre 1916, ayant pour but d'éviter une superposition d'impôt.

Voici, en résumé, les paroles prononcées par M. Touron, pour soutenir son amendement :

« Sans cette addition à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels, on saisirait le bénéfice total réalisé par le contribuable, c'est-à-dire le bénéfice produit par la totalité du capital engagé dans l'exploitation.

Or, la loi contient une autre cédule, celle qui a trait à la propriété bâtie, aux immeubles et, dans ce cas, aussi bien aux immeubles par destination qu'aux immeubles bâtis, c'est-à-dire au matériel fixe ; il se trouve donc que, dans la cédule des immeubles bâtis, le revenu de la partie du capital constitué par l'immeuble a déjà été frappé. Il va de soi que si on ne faisait pas la déduction de cette partie du revenu qui est déjà saisie par le fisc à l'autre cédule, il y aurait double emploi, autrement dit superposition d'impôts divers sur la partie de ce revenu industriel et commercial. Ce double emploi n'existe pas, il est vrai, quand l'exploitant est en location ; c'est en ce cas, le propriétaire de l'immeuble qui paie l'impôt afférent au revenu de l'immeuble ; l'exploitant passe aux frais généraux le loyer qu'il paie.

Mais dans le cas où l'exploitant est propriétaire de l'immeuble où s'exerce l'industrie (ou le commerce),

il y aurait superposition, et c'est ce que l'article 4 visé ci-dessus a voulu éviter. »

2° « Les amortissements en usage dans chaque nature de commerce et d'industrie. »

L'amortissement consiste à diminuer, au moment de l'inventaire annuel, la valeur antérieure, soit des immeubles, soit du matériel, soit des marchandises, d'un chiffre proportionnel à la dépréciation que ces divers éléments de l'actif ont subie pendant l'année qui vient de s'écouler.

Dans l'instruction du 30 mars 1918, l'administration déclare n'admettre que l'amortissement correspondant à une perte certaine et actuelle.

Voici ce que dit l'instruction du 30 mars 1918 :

« Il faut observer que le bénéfice n'est légitimement diminué du montant d'un amortissement qu'autant que celui-ci correspond à une perte certaine et actuelle.

Un prélèvement opéré sur le bénéfice, en prévision d'une perte future et seulement éventuelle, n'est plus un amortissement véritable, mais, bien une mise en réserve qui ne diminue pas l'importance des profits réalisés. »

Plus loin, toujours dans sa circulaire du 30 mars 1918, l'administration revient sur ce principe et donne des précisions :

« Une déduction pour amortissement, alors même que le principe est incontestable, ne peut être admise au surplus, que dans la mesure où l'amortissement

pratiqué a pour effet de ramener au moins approximativement à son expression réelle la valeur précédemment attribuée aux éléments d'actif qu'il concerne. Au delà de cette limite, en effet, l'amortissement n'est plus, en fait, qu'une réserve dissimulée.

Les amortissements opérés sans avoir égard à cette règle, et notamment ceux qui sont calculés au prorata des bénéfices annuels, doivent subir, par suite, les corrections convenables lorsqu'on se propose de déterminer le chiffre du bénéfice effectif. »

Etude des diverses sortes d'amortissements. —

Exemples

Parmi les amortissements, on distingue les amortissements normaux et les amortissements exceptionnels.

Les amortissements normaux correspondant à une usure normale seront estimés au même taux chaque année.

Les amortissements exceptionnels devront être estimés en proportion de l'usure subie.

L'administration accepte cette manière de voir.

Voici, en effet, ce que dit à ce sujet l'instruction du 30 mars 1918, n° 13 :

« En dehors des amortissements normaux, il peut être également pratiqué des amortissements exceptionnels, justifiés par les circonstances et les événements extraordinaires qui auraient eu pour effet de

hâter la dépréciation des immeubles ou l'usure des objets mobiliers, dont la valeur est en cause. »

Voici plusieurs exemples.

1° **Matériel d'une usine.** — Ce cas a été examiné à la Chambre (Voir Documents parlementaires Chamb. annexe, 2228, p. 219).

On tiendra compte pour le matériel d'une usine :

1° De la dépréciation exceptionnelle résultant de la prolongation de la durée journalière du travail ;

2° D'installations de courte durée ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre ;

3° Des prix quelquefois excessifs auquel certaines machines ont dû être achetées.

M. Viellant, dans son *Livre des bénéfices de guerre* nous dit qu'il y a lieu dans ce cas :

1° D'amortir sur un seul exercice la majoration des prix qu'elles ont coûtée et qui représente une non-valeur dans le bilan ;

2° De faire subir chaque année à ces machines la même dépréciation qu'aux autres chapitres similaires de l'actif.

Parmi les valeurs sujettes chaque année à dépréciation on peut distinguer les valeurs corporelles, comme les bâtiments, le matériel, et les valeurs incorporelles ou immatérielles. Pour les valeurs corporelles le taux est variable, surtout depuis la guerre où la main-d'œuvre a beaucoup renchéri.

Le taux d'amortissement admis par le fisc pour les bâtiments d'usine était avant la guerre de 5 o/o.

Pour le matériel fixe, il était avant la guerre de 10 o/o. Ces chiffres sont sûrement inexacts à l'heure actuelle, vu le coût beaucoup plus élevé des réparations.

Passons aux valeurs incorporelles.

L'administration admet pour ces valeurs le principe de l'amortissement.

Voici, en effet, ce que nous dit à ce sujet l'instruction du 30 mars 1918, n° 15 :

« Les éléments incorporels qui entrent dans la composition de l'actif sont parfois eux-mêmes sujets à un amoindrissement de valeur motivant un amortissement.

Les brevets d'invention, dont l'exploitation est destinée à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un nombre d'années limité, fournissent l'exemple d'amortissements de ce genre. »

Fonds de commerce. — Le fisc ne reconnaît pas en principe de déduction pour les sommes réservées dans le but de parer à la dépréciation du fonds de commerce. Il n'admet une déduction que si au moment où l'on se place il existe déjà une dépréciation certaine, par exemple : si le bail est de courte durée.

Frais de premier établissement. — Ce sont les dépenses faites pour la constitution d'une maison de commerce.

Tous les auteurs admettent l'amortissement, mais, ils ont des opinions différentes sur la question de savoir en combien d'années l'amortissement peut être opéré.

Quant à l'administration, elle considère ces dépenses comme un élément de l'actif et elle admet l'amortissement.

Voici ce qu'elle dit :

« Les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une entreprise ne sont point en général traitées comme de simples dépenses d'exploitation, auxquelles doivent faire face les recettes de l'exercice dans lequel elles ont été effectuées. Etant appelées à porter leurs fruits pendant les exercices ultérieurs, elles sont considérées comme un élément d'actif, dont la valeur est toutefois aléatoire et comporte elle aussi un amortissement indispensable ».

Intérêt des capitaux empruntés à des tiers.

— Les intérêts doivent être portés à coup sûr au débit du compte profits et pertes.

Intérêt des capitaux personnellement engagés par l'exploitant. — L'administration nous donne son avis dans son instruction du 30 mars 1918 :

« Les intérêts des capitaux que l'exploitant a personnellement engagés dans son entreprise (et les appointements qu'il prélève à titre de salaire de son travail personnel) sont généralement considérés dans les usages du commerce comme des charges de l'entreprise.

Sans discuter l'exactitude de ce point de vue, on doit rappeler que le législateur a incontestablement entendu assujettir à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession et qui proviennent à la fois de la mise en valeur de ses capitaux, de son activité personnelle et du résultat de ses spéculations. C'est précisément à raison du caractère mixte de ces profits que la loi leur applique un taux d'impôts (4,50 o/o) intermédiaire entre celui qui frappe les revenus des capitaux (5 o/o) et celui qui atteint les revenus du travail (3,75 o/o).

Il ne peut donc être question de retrancher du bénéfice imposable, ni l'intérêt alloué au capital de l'exploitant, ni les prélèvements que celui-ci effectue pour la rémunération de son travail personnel, sur le produit de son exploitation.

Ce principe, posé pour un contribuable exploitant seul une entreprise, trouve encore son application lorsque plusieurs contribuables exercent une profession en société (société en nom collectif, en commandite simple ou par actions) ; les intérêts des apports des associés (gérants ou commanditaires), de même que les appointements qui peuvent leur être alloués en vertu du pacte social doivent rester compris dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la société ».

Perte d'une valeur en capital. — C'est la dimi-

nution de valeur subie par les biens formant l'actif d'un établissement.

Elle doit figurer au débit du compte profits et pertes.

Pertes résultant d'un exercice antérieur. — L'administration n'admet pas la déduction de ces pertes.

Des réserves. — On entend par réserves les portions de bénéfice net que l'on met d'ordinaire de côté dans des buts variés.

Il y a par exemple, la réserve légale, la réserve statutaire.

Le nombre des réserves varie avec chaque établissement.

Il ne faut pas confondre, les réserves et les amortissements.

Les amortissements, ayant pour but de réparer des pertes réelles, sont obligatoires.

Les réserves, devant parer à une perte éventuelle, sont facultatives, sauf pour les sociétés anonymes ou les sociétés dont les statuts les rendent obligatoires.

L'administration les soumet à l'impôt parce qu'elles sont prises sur les bénéfices.

Voici, en effet, ce que dit l'instruction du 30 mars 1918, n° 21 :

« Bien que non immédiatement disponibles, les réserves, sous quelque dénomination qu'elles soient présentées, n'en demeurent pas moins des bénéfices

réalisés au cours de l'exercice et doivent rester incorporées dans le bénéfice imposable. »

La réserve légale des sociétés anonymes. — Pour les sociétés anonymes, cette sorte de réserve étant obligatoire, il nous semble qu'elle n'est pas imposable, car, d'après l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 « le bénéfice net n'est imposable qu'après déduction de toutes charges. »

La Provision. — L'administration nous donne son opinion à ce sujet dans son instruction du 30 mars 1918, n° 22 :

« En prévision d'une perte, que rien n'autorise à considérer comme certaine et susceptible de motiver un amortissement, mais que des événements en cours suffisent pourtant à faire tenir pour probable, une fraction correspondante du bénéfice accusé par les résultats d'un exercice peut, à raison de son caractère conditionnel et aléatoire, être isolée à titre de provision.

Etant entendu que les provisions de l'espèce, telles que les provisions pour créances litigieuses, n'ont pas trait à des pertes seulement éventuelles, auquel cas, elles ne seraient que des réserves déguisées, et pourvu que leur objet soit nettement précisé, il y a lieu d'admettre qu'elles peuvent ne pas figurer dans le montant du bénéfice imposable de l'exercice.

Elles rentreront, d'ailleurs, dans celui d'un exercice ultérieur si la perte en prévision de laquelle elles ont été constituées ne s'est pas produite. »

Nous allons, maintenant, examiner brièvement diverses déductions supplémentaires, que le contribuable industriel ou commerçant peut opérer, car d'après l'article 4 de la loi le bénéfice imposable est le bénéfice brut.

1° *Amortissement d'obligations.* — Voici ce que dit sur ce point l'instruction du 30 mars 1918, n° 17 :

« Le remboursement par annuités de capitaux empruntés pour les besoins d'une entreprise, en particulier d'emprunts contractés par voie d'émission d'obligations, est désigné sous le nom d'amortissement. Mais l'amortissement dont il s'agit n'est que la restitution à des tiers de sommes qui leur appartiennent ; il ne constitue ni une perte ni un gain et n'influe pas par lui-même sur les résultats de l'exploitation.

L'annuité de remboursement ne doit pas venir, par suite, en déduction du bénéfice, au point de vue de l'assiette de l'impôt, de quelque façon que les écritures comptables en constatent le paiement.

S'il est opéré sur le bénéfice annuel un prélèvement destiné à la formation d'une réserve équivalente au capital remboursé, ce prélèvement n'est qu'un emploi partiel du bénéfice, lequel ne se trouve pas diminué par l'affectation qui en pareil cas lui est donnée. »

2° *Amortissement d'actions.* — L'instruction du 30 mars 1918, n° 18, nous donne l'opinion de l'ad-

ministration en ce qui concerne l'amortissement d'actions : « Le terme d'amortissement est également appliqué au versement par une société à ses actionnaires ou porteurs de parts d'une somme égale à tout ou partie du montant de leur apport. Dans la généralité des cas, l'opération n'a de commun que le nom avec les amortissements précédemment définis et n'est en réalité qu'une distribution de bénéfices. Elle n'a évidemment aucune répercussion sur la détermination du produit net de l'exercice à la fin duquel elle est effectuée, s'il y est pourvu au moyen de bénéfices mis antérieurement en réserve ; mais le bénéfice de l'exercice en cause n'en serait pas davantage effectué s'il avait été lui-même employé au remboursement des actions ou parts d'intérêt. »

De plus, l'administration admet encore d'autres déductions :

1° Déduction de la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation ;

2° « Dans les entreprises qui sont imposées à la redevance des mines d'après un produit net réglé par voie d'évaluation administrative et qui embrassent des opérations autres que les opérations consécutives et accessoires à l'exploitation minière, le bénéfice total ne doit être retenu pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels qu'après déduction d'une somme égale au produit net servant de base à la redevance. »

3° De même, dans l'hypothèse où les bénéfices d'une entreprise industrielle proviendraient en partie de la culture, la portion de ces bénéfices éventuellement soumise à l'impôt établi sur les revenus de l'exploitation agricole ne devrait pas supporter concurremment l'impôt qui frappe les bénéfices industriels.

Il y aurait donc lieu de retrancher du montant total du bénéfice net l'évaluation agricole, suivant le mode prévu pour la taxation de cette catégorie de revenus. »

4° Enfin, l'instruction du 30 mars 1918, n° 26, diminue le bénéfice net « du revenu des valeurs et capitaux mobiliers figurant dans l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt perçu en vertu des lois du 29 mars 1914 (titre II) et du 31 juillet 1917 (titre V) et du revenu des rentes ou autres valeurs émises par l'Etat français, bien qu'exempté de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en raison de l'immunité spéciale dont jouit cette catégorie de revenus. »

Nous avons maintenant complètement étudié le régime des contribuables de la première catégorie, c'est-à-dire de ceux pour lesquels existe la déclaration contrôlée, déclaration obligatoire pour certains, facultative pour d'autres.

Nous arrivons à l'examen du régime des contribuables de la seconde catégorie, régime de l'évaluation administrative pour les contribuables qui, ayant la faculté de déclarer leur bénéfice net, ne l'ont pas fait.

II. — Contribuables soumis à l'évaluation administrative

Si les contribuables ayant la faculté de déclarer leur bénéfice net ne l'ont pas fait, ils sont taxés d'après leur chiffre d'affaires. En ce cas, ils doivent faire connaître au contrôleur le montant de leur chiffre d'affaires de l'année précédente. Ils doivent faire cette déclaration dans les vingt jours qui suivront la réception de la lettre recommandée que le contrôleur leur enverra dans ce but. S'ils n'obtempèrent pas à la « réquisition » du contrôleur, celui-ci évaluera d'office leur chiffre d'affaires et l'impôt sera majoré de moitié.

Leur bénéfice réel est calculé d'après leur chiffre d'affaires. La loi a supposé que le bénéfice réalisé est lié au chiffre d'affaires.

On a dispensé les petits contribuables de déclarer leur bénéfice net, parce que ceux-ci ne le connaissent pas exactement, n'ayant pas de comptabilité régulière.

Comme l'a dit M. Dumesnil, dans son rapport, « ils connaissent bien le montant de leurs encaissements, le montant de leurs débours ; mais, la différence entre ces deux chiffres ne constitue pas le bénéfice au sens réel du mot. Ce bénéfice peut être plus faible ou plus élevé : plus faible, parce que, parmi les sommes encaissées, il y en a qui doivent être portées

au compte amortissement, et plus élevé, parce que, parmi les sommes dépensées, il y en a qui peuvent et qui doivent figurer au compte de premier établissement, au compte capital. »

On ne pourrait menacer de pénalité des gens ne pouvant tenir une comptabilité régulière faute d'avoir les connaissances nécessaires.

Des coefficients. — De leur application par le contrôleur. — Coefficient maximum et coefficient minimum.

1° De l'établissement des coefficients ;

2° De leur application.

1° De l'établissement des coefficients. — Au chiffre d'affaires déclaré par le contribuable ou évalué d'office par le contrôleur, ce dernier applique, pour fixer le bénéfice imposable des coefficients, qui varient suivant les différentes catégories de contribuables.

D'après l'article 8, ces coefficients et ces catégories sont établis par une commission « qui procède tous les trois ans à leur révision et décide des modifications ou additions qui seraient reconnues nécessaires dans l'intervalle ».

Cette commission est instituée par décret rendu sur la proposition du ministre des Finances. Cette commission ne comprendra pas qu'un élément adminis-

tratif, mais, la majorité appartiendra toujours à l'élément administratif.

Le ministre, en effet, choisira comme il l'entendra, les trois cinquièmes des membres de la commission, un autre cinquième des membres sera nommé sur la présentation des présidents des Chambres de commerce. Un autre cinquième le sera sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries, ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du ministre du Commerce et de l'Industrie.

Un conseiller d'Etat présidera la commission.

Celle-ci pourra consulter toute personne ayant une compétence technique.

D'après la première rédaction soumise au Sénat, les deux derniers cinquièmes devaient être nommés sur la présentation de la réunion des Chambres de commerce.

M. le sénateur Perreau fit observer que toutes les catégories du commerce et de l'industrie ne seraient pas représentées par les Chambres de commerce : on n'y trouve pas toutes les professions. Certaines Chambres de commerce, par exemple, ne comptent aucun industriel du bâtiment.

Si l'on contraignait le ministre à faire son choix parmi les syndicats professionnels, on aurait plus de chance de grouper des compétences.

Plusieurs sénateurs firent remarquer que la cons-

titution des syndicats professionnels des divers départements ne leur permettait pas de désigner commodément des représentants à la commission.

Pour résoudre la question, ces sénateurs voulaient laisser le gouvernement libre d'organiser, comme il l'entendrait, par un décret d'administration publique, la représentation de ces associations syndicales.

Le ministre des Finances était d'avis de « s'assurer que les groupements syndicaux visés par l'auteur de l'amendement avaient un statut régulier, possédaient un organisme central ayant qualité pour agir en leur nom et étaient ainsi pratiquement à même de procéder aux désignations prévues ».

Il promet de prendre l'avis du ministre du Commerce pour régler les formalités de présentation des délégués.

Sur cette affirmation du ministre des Finances l'amendement Perreau fut incorporé dans l'article.

M. le sénateur Doumer a conclu en disant : « La commission a pensé que le ministre du Commerce saurait se tirer d'affaire pour procéder à cette consultation, aussi bien que pour les chambres de commerce, dont le nombre est aussi considérable sur la surface de la France et où il a pris l'assemblée des présidents ».

On ne trouve rien dans les travaux préparatoires de la loi qui puisse vous renseigner sur les méthodes

que devra suivre la commission pour établir les premiers coefficients.

Le ministre des Finances lui-même a déclaré au Sénat que, voulant composer cette commission de compétences indiscutables, il se ferait un scrupule de lui tracer des règles impératives (*J. off.* du 18 novembre 1916. Sénat, p. 944, col. 3).

La commission devait faire bien mieux que le Sénat lui-même, à supposer qu'il voulût s'occuper de cette question.

Néanmoins, si nous parcourons la discussion du Sénat, nous y trouvons bien des principes, que la commission devra observer.

Nous devons l'exposé que nous allons faire à un amendement de M. le sénateur Touron développé par celui-ci dans le but de guider la commission.

D'après M. Touron on doit distinguer au point de vue de l'indication des bénéfices forfaitaires donnée par le chiffre d'affaires, le commerce d'une part et l'industrie d'autre part.

Pour le commerce, on admet que les déductions du bénéfice peuvent être tirées avec exactitude du chiffre d'affaires ; pour l'industrie, elles sont fausses : on trouve le véritable critérium du bénéfice dans les éléments de production, c'est la raison pour laquelle sous le régime de la patente, un même industriel devait acquitter deux droits : un droit dit proportionnel (en vertu du principe que l'industriel est

censé théoriquement avoir une industrie d'autant plus prospère que ses locaux sont plus importants) et un droit fixe qui ne frappait que les éléments de production. En effet, si l'on admet que les bénéfices d'une industrie croissent avec l'augmentation de la vente de ses produits fabriqués, cela signifie que sa situation financière s'accroît en raison directe de ses moyens de produire. C'est pourquoi l'on appliquait des droits fixes différents, selon que les métiers à tisser étaient mécaniques ou à bras, les métiers mécaniques fournissant une production supérieure à celle des métiers à bras.

On s'attachait, en outre, à la destination du matériel : si celui-ci devait servir à fabriquer des objets chers, laissant plus de bénéfices, on lui appliquait un droit fixe plus fort que celui qui devait frapper le matériel qui devait permettre de fabriquer une marchandise d'un prix inférieur.

Le métier à tisser de la soie ou des-tapis était taxé plus fortement que le métier à laine ou à lin.

Dans le chiffre d'affaires on ne tient aucun compte de ces nuances, parce que le prix de vente d'un tissu de soie ou d'un tissu de fil pourra être au total identique chez les deux tisseurs, mais le bénéfice en provenant sera totalement différent. Il peut même arriver que le propriétaire des métiers leur fasse tantôt tisser de la soie, tantôt du chanvre ou du lin. La remarque que nous avons faite est encore plus

juste pour ce dernier cas que pour le cas des deux industriels différents.

On doit, en outre, observer que dans le bénéfice, on ne doit pas tenir le prix du combustible pour un facteur négligeable ; or, rien ne varie plus que le prix du charbon.

Le rapporteur de la loi a essayé de répondre à ces critiques.

Dans son rapport il avait été extrêmement bref et s'était contenté de dire : « Le texte n'énumère pas les éléments qui serviront de base à cette classification. La commission sera libre de les choisir ; ce pourrait être notamment, outre l'importance du chiffre d'affaires, la population du lieu de l'exploitation, la nature des produits fabriqués, de l'outillage, du nombre d'ouvriers ».

Dans sa réponse le rapporteur précise le rôle de la commission. Pour plus de clarté il reprend l'exemple de l'industrie textile dont avait parlé M. Touron.

La commission fixera d'abord le bénéfice que l'industriel peut obtenir avec un métier normal : la commission évaluera la production du métier, elle multipliera le nombre de mètres par le prix de vente moyen, ce qui permettra d'obtenir le chiffre d'affaires ; elle en déduira les frais d'exploitation comportant la matière première et la main-d'œuvre et en retranchant le second élément du premier, elle aura le bénéfice.

Il est possible que la commission dans ses recherches remarque que le bénéfice à réaliser, doit être supérieur dans une fabrique ayant un grand nombre de métiers que dans une fabrique d'importance moindre, parce que les frais d'exploitation sont de moins en moins grands quand leur répartition s'opère sur une quantité plus grande de moyens de production, ou que les métiers à bras fournissent une production moindre que les métiers mécaniques ; elle créera d'abord dans une même profession deux ou trois catégories : elles se rapprochera ainsi du régime des patentes, dans lequel il existait une série de tarifs. Ces tarifs étaient applicables même en cas de chômage de l'usine. Au contraire les évaluations nouvelles seront rendues moins dures par le fait que l'on tiendra compte maintenant d'un facteur des plus importants et qui suit l'industrie dans toutes ses fluctuations : le chiffre d'affaires.

Le fabricant, qui utilise ses métiers tantôt pour tisser du coton, tantôt pour tisser de la laine, pourra indiquer pour chacune des branches de son industrie le chiffre d'affaires qui la concerne et on pourra appliquer à chacune, non plus un tarif unique, comme sous le régime des patentes, mais, le tarif convenant au genre de chaque tissage.

On pourra enfin corriger les erreurs qui proviennent des éléments qui modifient très souvent le bénéfice, comme le prix du combustible qui change à tout

moment, en révisant aussi fréquemment qu'il sera nécessaire, les anciens coefficients.

Ces explications du rapporteur ont eu un résultat heureux. Ce sont elles qui ont sûrement amené le Sénat à adopter l'amendement de M. Tournon, en ce qui concernait la révision triennale au lieu de quinquennale d'une part et qui, d'autre part, ont montré l'importance de l'article 7 concernant la fixation d'un maximum et d'un minimum dans chaque catégorie.

2° De l'application des coefficients. — L'article 7 nous dit que dans chaque catégorie il peut être établi soit un coefficient unique, soit un coefficient minimum et un coefficient maximum.

Dans ce dernier cas, le contrôleur aura, d'après l'article 10 « la latitude de déterminer, suivant les éléments d'appréciation à sa disposition, le coefficient applicable à chaque contribuable dans les limites du maximum et du minimum correspondants. »

Il peut aussi, d'après l'article 10, alinéa 2 « lorsqu'il est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la commission, faire emploi d'un coefficient plus élevé, mais, à charge par lui d'apporter, en cas de contestation, les justifications nécessaires. »

M. Dumesnil, rapporteur de la loi, explique ainsi cet article 10 :

« Lorsque le contrôleur a la certitude que le béné

fice net du contribuable est supérieur à celui qui résulte de l'application du coefficient maximum, il peut adopter un coefficient plus élevé, dont la détermination est laissée à son appréciation ; mais, dans ce cas, il lui appartient de prouver l'exactitude de son évaluation. La loi établit, en effet, une présomption de bénéfice, basée sur le chiffre d'affaires et sur des coefficients fixés préalablement. Cette présomption profite au contribuable et les tribunaux administratifs doivent la respecter tant que des faits certains et indiscutables ne l'ont pas infirmée. »

L'article 10, alinéa 4, ajoute :

« Dans le cas où le contribuable juge que son bénéfice imposable doit être calculé à l'aide d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum fixé par la commission, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application à condition de fournir les justifications nécessaires. »

Voici ce que dit à ce sujet M. Dumesnil, dans son rapport :

« La faculté laissée à l'administration de dépasser, dans certains cas, les coefficients maxima établis par la loi devait avoir comme contre-partie la faculté inverse pour le contribuable. Lorsque le bénéfice réel est inférieur à celui qui résulte de l'application du coefficient unique ou du coefficient minimum, il a le droit de demander l'adoption d'un coefficient plus

faible. Mais alors, c'est à lui d'apporter les justifications. »

Ces justifications consisteront assurément dans la production par le contribuable de ses livres de comptabilité pour prouver que son bénéfice net est inférieur à l'évaluation du contrôleur.

M. Dumesnil, résumant la pensée du législateur nous dit :

« En résumé, l'alternative offerte aux contribuables qui ne veulent pas faire connaître leur bénéfice réel est un forfait, forfait extrêmement souple d'ailleurs, permettant d'atteindre, avec une approximation suffisante la matière imposable, et toujours susceptible d'être repudié par l'une ou l'autre partie, à condition de fournir la preuve de son inexactitude. »

3° **Calcul de l'impôt.** — Nous avons dit, lorsque nous avons indiqué les caractères du nouvel impôt, que ce dernier comportait des déductions.

Voici ce que déclare textuellement l'article 10 qui concerne la question :

« Pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart; la fraction comprise entre 1.500 et 5.000 frs. pour un demi, le surplus pour la totalité. »

Nous rappelons que le taux de l'impôt est de 4,50 o/o.

Prenons un exemple : Voici un contribuable dont le bénéfice imposable s'élève à 40.000 francs.

Calculons l'impôt qu'il doit acquitter :

Fraction du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs comptée pour 1/4	375 fr.
Fraction du bénéfice comprise entre 1.500 et 5.000 francs soit 3.500 francs comptée pour 1/2	1.750 fr.
Fraction du bénéfice supérieur à 5.000 francs, soit 35.000 francs comptée pour la totalité.	35 000 fr.
Total	37.125 fr.

Montant de l'impôt :

$$37.125 \text{ fr.} \times 4,50 \text{ o/o} = 1.670 \text{ fr. 62}$$

Voici un tableau, que nous empruntons à l'ouvrage de M. Bougault (*Manuel pratique des nouveaux im-*

Bénéfice net	Montant des déductions	Revenu imposable	Montant de l'impôt au taux de 4.50	Taux réel de l'impôt par rapport aux bénéfices nets
800	600	200	9	1,12
1.000	750	250	11 25	1,12
1.200	900	300	13,50	1,12
1.500	1.125	375	16,87	1,12
1.600	1.175	425	19,12	1,19
2.000	1.375	625	28,12	1,41
3.000	1.875	1.125	50,62	1,69
5.000	2.875	2.125	95,62	1,91
5.100	2.875	2.225	100,12	1,96
6.000	2.875	3.125	140,62	2,34
8.000	2.875	5.125	230,62	2,88
10.000	2.875	7.125	320,91	3,21
15.000	2.875	12.125	545,62	3,64
25.000	2.875	22.125	995,62	3,98
40.000	2.875	37.125	1.670,62	4,18
60.000	2.875	57.125	2.569,62	4.28
100.000	2.875	97.125	4.370,62	4,37

pôts, loi du 31 juillet 1917, p. 87). Ce tableau permet de constater pour quelques revenus pris comme exemples le montant des déductions, le revenu imposable, le montant de l'impôt au taux de 4,50 o/o, le taux réel de l'impôt par rapport au bénéfice net.

4° Des pénalités. — Voici ce que nous dit l'article 11 à ce sujet :

« En cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués conformément aux articles 4, 9 et 10, l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulée à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède vingt mille francs. »

Cet article atteint toute dissimulation, soit du bénéfice net, soit du chiffre d'affaires.

Cependant, M. Doumer, rapporteur de la loi au Sénat, a dit qu'« il fallait, pour que la peine fût encourue, que les renseignements soient volontairement erronés. »

Pour que l'impôt soit porté au double, il faut que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième du bénéfice déclaré et qu'elle excède 20.000 francs.

En cas d'insuffisance reconnue après l'émission du rôle, voici ce que nous dit l'article 11, alinéa 2 :

« Si l'insuffisance est reconnue après l'établissement du rôle, un supplément de cotisation peut être réclamé, soit dans l'année même de l'imposition, soit au cours des cinq années suivantes. »

Ce supplément comprendra la portion de l'impôt qui n'a pas été payée et qui porte sur le bénéfice dissimulé et la pénalité.

5° La loi a accordé des situations de faveur à certaines catégories de contribuables.

L'article 13 et l'article 15 concernent la question. Voici l'article 13 :

« Ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que sur la portion de ces bénéfices dépassant 1.500 francs : Les ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique.

Les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de seize ans ;

La veuve, qui continue avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti la profession précédemment exercée par son mari ;

Les personnes qui vendent en ambulance, dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles ;

Les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils montent leur appartient.

Ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis la femme travaillant avec son mari ni les

enfants non mariés travaillant avec leurs père et mère, ni le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession ». Quant à l'article 15, il concerne les sociétés coopératives et les syndicats agricoles.

Voici ce que dit l'article 15 :

« Les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques et magasins pour la vente et la livraison de denrées, produits et marchandises, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, à l'exception de la taxe spéciale établie par l'article 14 (taxe spéciale supplémentaire sur les grands magasins) ».

Voyons maintenant l'alinéa 2 de l'article 15 :

Il s'exprime ainsi :

« Toutefois, en sont affranchis, les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes, ou lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, ils distribuent leurs bonis annuels auxdits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général ; ou lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions. »

Quant aux sociétés coopératives, qui sont astreintes

à l'impôt, l'instruction du 30 mars 1918, n° 27 nous indique comment se détermine leur bénéfice imposable.

Voici cette instruction :

« Lorsque les sociétés coopératives ne peuvent prétendre à l'exemption d'impôt, le bénéfice à raison duquel elles sont imposables est formé par l'ensemble des profits résultant de leurs opérations dans les conditions indiquées en ce qui concerne toutes les entreprises commerciales. »

6° **Du contrôle de l'impôt.** — Nous distinguons ici encore les deux catégories de contribuables :

A) Contribuables de la première catégorie : Sociétés par actions. Contribuables soumis à la taxe des bénéfices de guerre. Contribuables qui ont déclaré leur bénéfice net.

L'article 5 nous indique quels sont les droits du contrôleur :

« Pour établir l'imposition des contribuables visée à l'article 4, le contrôleur peut demander aux intéressés tous renseignements dont il a besoin. Il entend les intéressés dont l'audition lui paraît utile ou qui demandent à fournir des explications orales. »

L'article 55 de la loi lui donne le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes.

Revenons à l'article 5 :

« Le contrôleur fixe les bases de l'imposition, sauf recours des intéressés, après l'émission des rôles par la voie contentieuse. »

M. Dumesnil, rapporteur de la loi, nous indique comment le contrôleur opérera pour vérifier la déclaration du bénéfice net.

Voici les paroles de M. Dumesnil :

« Comment donc s'exercera ce contrôle ? Voici un industriel qui déclare avoir réalisé 100.000 francs de bénéfices. Que va faire le contrôleur ? Il va chercher à se rendre compte de la sincérité de la déclaration. D'après l'importance de l'usine, le nombre des ouvriers, la valeur du matériel, et aussi d'après le chiffre de la patente payée les années précédentes, il arrivera à évaluer approximativement le bénéfice de notre industriel. Il pourra rester en deçà de la vérité et considérer comme exacte une déclaration qui ne l'est pas. Ou bien il estimera qu'une partie du bénéfice a été dissimulée. Il s'abouchera alors avec le contribuable et lui fera part de ses doutes sur la sincérité de la déclaration.

« Supposons que le contribuable maintient sa déclaration ; que fera le contrôleur pour sortir de cette impasse ? Cela dépendra des armes que la loi lui donnera.

On n'en peut concevoir que deux : la vérification des livres ou la taxation d'office ».

a) De la vérification des livres par le contrôleur.

Sur ce point M. le sénateur Perchot a rappelé dans son rapport au Sénat les pouvoirs dévolus au contrôleur sous la législation en vigueur :

« Quels sont les pouvoirs que donne à l'agent du fisc l'article 5 et dans quelle mesure va-t-il être amené à en user ?

« Il faut distinguer évidemment suivant qu'il s'agit des sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'enregistrement ou des autres assujettis de la première catégorie et des personnes ou sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes (Voir art. 4).

« 1^o L'article 34 de la loi du 24 juillet 1867 oblige toute société anonyme à mettre à la disposition des commissaires l'inventaire, le bilan et le compte des profits et pertes quarante jours avant l'assemblée générale, et d'après l'article 35, tout actionnaire peut prendre communication et se faire délivrer sur place copie du bilan résumant l'inventaire et du rapport des commissaires.

Lorsque les chiffres en auront été approuvés par les assemblées générales, il y aura une présomption d'exactitude telle, en leur faveur, que le plus souvent le contrôleur les admettra comme vrais. Mais, en dehors de l'exactitude des chiffres, il y aura lieu de vérifier celle de leur imputation, car il peut arriver qu'un bénéfice réalisé ne soit pas distribué et qu'il

reste néanmoins soumis à l'impôt. Le contrôleur pourra être édifié à cet égard de deux façons, aux termes de l'article 4 : soit en s'adressant à l'administration de l'enregistrement, à laquelle les sociétés sont tenues de communiquer à toute réquisition tous leurs livres et même leurs documents facultatifs, sans limitation aucune, en vue d'assurer l'exécution des lois sur le timbre et l'enregistrement et le paiement de la taxe sur le revenu (lois des 5 juin 1850, 23 août 1871, 21 juin 1878, 26 juillet 1893, etc.), soit en s'adressant aux intéressés eux-mêmes, en vertu des pouvoirs que lui confère l'article 5, qui lui permet de leur demander « tous les renseignements dont il a besoin. »

2° Restent les autres assujettis de la première catégorie et les personnes ou sociétés qui auront remis au contrôleur avant le 1^{er} avril un résumé de leur compte profits et pertes de l'année précédente. Il est évident que l'examen de ce document peut entraîner deux sortes de vérifications portant, les unes sur l'exactitude matérielle des chiffres, et les autres sur l'exactitude de l'imputation ; il est évident aussi que des sommes pouvant être mises en réserve ; bien que soumises à l'impôt, sans qu'il en résulte forcément une inscription au compte de profits et pertes, le contrôleur peut être amené à demander des explications à cet égard et, par suite, communication de tout ou partie de la comptabilité.

Mais il n'outrepassera pas ses droits puisque,

d'après l'article 4, ces personnes ou sociétés doivent prendre l'engagement de fournir à l'appui du compte de profits et pertes, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires (c'est-à-dire de prouver non seulement que tous les chiffres portés sont exacts, mais, aussi que tous ceux qui doivent y être inscrits y ont été portés) et que d'après l'article 5, le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin. »

b) Charge de la preuve en cas de contestation.

L'administration a la charge de la preuve, si le contribuable a produit ses livres et donné les éclaircissements qu'on lui a demandés. Voici à ce sujet les paroles de M. Dumesnil, rapporteur de la loi :

« On peut se demander à qui incombe la charge de la preuve en cas de contestation entre l'imposé et le contrôleur.

On doit à cet égard observer une distinction.

Il faut, en effet, remarquer que les contribuables, placés sous la taxation des bénéfices réels soit obligatoirement, soit de leur propre gré, sont tenus de produire à l'appui de la déclaration de leurs bénéfices toutes les justifications nécessaires, ainsi que le stipule l'article 4 de la loi.

Si ces contribuables ont fourni tous les éclaircissements que le contrôleur a cru devoir de leur demander, c'est évidemment à l'administration qu'il appartient de démontrer l'exactitude des bases d'imposition

qu'elle a fixées. Mais si les intéressés n'ont pas fourni les justifications que la loi leur impose l'obligation de produire, ils ne pourront obtenir la réduction de la cotisation mise à leur charge qu'en prouvant l'exagération de cette contribution. c'est-à-dire en apportant devant la juridiction compétente les justifications que précédemment ils s'étaient abstenus ou avaient refusé de produire. »

La juridiction dont parle ici M. Dumesnil, est le conseil de Préfecture. Celui-ci appréciera si le contribuable n'a pas fourni les justifications qu'il était tenu de faire.

A qui appartient la charge de la preuve en cas de contestation ?

Lorsque le contribuable a produit ses livres et donné les éclaircissements demandés, l'administration a la charge de la preuve.

B) Contribuables de la deuxième catégorie ; c'est-à-dire ceux ayant choisi le procédé de la déclaration du chiffre d'affaires.

Nous avons vu, dans le cours de notre étude, qu'aux termes de l'article 9 « les personnes et sociétés assujetties à l'impôt doivent, si elles en sont requises par une lettre recommandée du contrôleur des contributions directes, faire connaître par écrit, dans un délai de vingt jours, à dater de la réception de ladite lettre, le montant de leur chiffre d'affaires pendant l'année

précédente et fournir à cet égard toutes justifications nécessaires.

En cas de refus du contribuable, le contrôleur procède à l'évaluation d'office du chiffre d'affaires ; l'impôt est alors majoré de moitié.

Donc le contrôleur peut demander au contribuable, toutes les fois qu'il le jugera nécessaire, de déclarer son chiffre d'affaires, mais, cette déclaration n'est pas obligatoire pour le contribuable. Si ce dernier refuse, le contrôleur l'imposera d'office et lui fera supporter une majoration d'impôt de moitié.

Voici ce que dit sur cette question le rapport de M. Dumesnil, rapporteur (séance du 18 décembre 1916, *J. off.*, déb. p. 3719):

« Quelle est la nature de ces justifications visées à l'article 9 ?

Il ne faut pas perdre de vue qu'il ne s'agit ici que des contribuables à qui n'est pas applicable obligatoirement la taxation établie d'après le bénéfice réel et pour qui le chiffre d'affaires constitue la base d'évaluation du bénéfice imposable.

Les justifications qu'il leur est prescrit de fournir ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré.

C'est évidemment d'une façon générale par la production de documents comptables que les intéressés pourront faire la justification qui leur incombe. Etant

donné que les industriels et les commerçants ne font pas application de règles uniformes pour la tenue de leur comptabilité, il n'est pas possible de préciser quels sont les documents qui devront être présentés. Mais ce que l'on peut dire, c'est que les intéressés n'auront pas à communiquer instinctivement tous les éléments de leur comptabilité ; dès l'instant que les livres ou documents produits par eux seront suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils auront satisfait aux prescriptions de la loi et on ne pourra leur demander rien d'autre, notamment de communiquer la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances, soit à leurs dettes.

L'obligation qui leur est imposée a donc un objet nettement limité, la détermination du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'un élément que d'une manière générale, ils ne peuvent éprouver aucune gêne à faire connaître.

Tel est, au surplus, le sens des déclarations que le ministre a faites devant la Chambre au cours d'une discussion relative à l'impôt général sur le revenu. »

Des documents que le contribuable doit produire comme justification

Il faut vérifier ici l'exactitude du bilan et pouvoir examiner le bien-fondé des postes qu'il comporte. Ce sera la règle pour les sociétés par actions.

On ne dérogera pas ainsi aux principes généraux étant donné le droit de vérification du fisc dans ces sociétés.

Ce droit de vérification du fisc, c'est ce qu'on appelle en droit fiscal le « droit de communication ». L'article 9 du décret du 17 juillet 1857 a établi le principe de ce droit. D'après ce décret il paraissait ne devoir s'étendre qu'à la communication des registres à souche, mais, il a été très aggravé par l'article 22 de la loi du 23 août 1871, qui force tous les assujettis à présenter « leurs livres, titres, pièces de recettes et de comptabilité ».

Il semble que le contribuable qui a choisi le procédé de la déclaration du chiffre d'affaires ne puisse être astreint qu'à la production de son livre de ventes et cela sur place et qu'il ne puisse pas être obligé de remettre au fisc une copie de ce livre, pas plus que de ses autres livres.

Pour les autres livres, voici ce que M. Ribot, alors ministre des Finances, a dit à la séance du Sénat du 18 décembre 1916 : « Lorsqu'il s'agira du contribuable n'ayant pas choisi le système de la déclaration des bénéfices réels, c'est sur le chiffre d'affaires qu'on fera porter les investigations.

On compulsera les livres de vente, mais, non pas tous les livres. Quant aux papiers domestiques, le texte ne donne pas le droit d'en exiger la production. »

M. Ribot a ajouté à la séance du Sénat du 30 dé-

cembre 1916 : « Les contribuables conserveront toujours la faculté de refuser la production des livres en question (livres autres que ceux des ventes), sauf aux tribunaux administratifs qui seraient saisi de l'affaire en cas de contestation des bases d'imposition fixées par l'administration, à apprécier si leur refus est justifié par des motifs suffisants. »

9° Ce que rapportera vraisemblablement le nouvel impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'après le rapport de M. Dumesnil, les patentes rapportaient 149 millions ; d'après le même rapport, on attend de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels 175 millions, soit 26 millions en plus sur le rendement de l'ancien impôt des patentes.

CHAPITRE V

CRITIQUE DE LA LOI DU 31 JUILLET 1917

Maintenant que nous avons examiné la loi du 31 juillet 1917, voyons quelles sont les critiques que l'on peut lui adresser, puis, nous essayerons de dégager les avantages de la loi nouvelle.

Section I. — Inconvénients.

Section II. — Avantages.

SECTION I

Inconvénients

Sur ce sujet nos critiques porteront sur deux points : le régime de la déclaration et ses conséquences d'une part, le régime des coefficients d'autre part.

A) **La déclaration et ses conséquences.** — Nous avons vu que la loi du 31 juillet 1917 introduit dans le droit fiscal français le procédé de la déclaration.

C'est un procédé critiquable à plusieurs points de vue :

a) *Pour le contribuable.* — En admettant que le contribuable veuille bien se plier aux exigences de ce procédé et faire une déclaration sincère, ce régime l'oblige à dévoiler au fisc le secret de ses affaires.

Une pareille déclaration est pénible à faire pour les petits contribuables et pour les contribuables aisés.

Les premiers, surtout dans les petites villes et surtout si leurs affaires diminuent, auront de la peine à déclarer leurs revenus, car, ils craindront que cette diminution ne soit connue de leurs concurrents.

Quant aux seconds, ils hésiteront à déclarer tout leur revenu, car, faire une telle déclaration, c'est s'assumer la charge d'un impôt très lourd.

Si, maintenant, nous examinons le cas du contri-

buable taxé d'office, il est à craindre que l'administration, malgré toutes les précautions prises par le législateur pour l'en empêcher, ne se laisse aller à pénétrer jusque dans tous les secrets de l'entreprise industrielle ou commerciale en cause.

b) *Pour le contrôleur.* — Pour le contrôleur lui-même, cette loi du 31 juillet 1917 est d'une application difficile. Le contrôleur doit, en effet, procéder à des vérifications différant totalement de celles auxquelles il était habitué jusque-là.

Sous le régime des contributions directes, c'est-à-dire d'impôts ayant pour base les signes extérieurs, le contrôleur étudiait des situations administratives, ayant un caractère prononcé de fixité et d'apparence : il s'agissait la plupart du temps de valeurs locatives, c'est-à-dire de valeurs d'immeubles affectés à l'habitation ou à des usages industriels.

Maintenant, le contrôleur devra examiner des situations commerciales et compulser des documents de comptabilité. Il lui faudra rechercher jusque dans les moindres détails de la déclaration du contribuable, s'il ne se cache pas quelque fraude. Il ne pourra pas, la plupart du temps, mener à bien les enquêtes qu'il aura à faire, car il n'est pas un professionnel de l'industrie. Bien des fois, il ne verra pas l'usure à défalquer, usure qui ne l'étant pas, peut amener la ruine de l'industrie.

Pour pouvoir se décider à coup sûr sur le coefficient

applicable, il serait nécessaire que le contrôleur connût exactement les amortissements et par cela même le secret du prix de revient.

Il faudrait que le contrôleur eût les connaissances d'un expert comptable près les tribunaux, connaissances qui sont le fruit d'une longue expérience du contentieux civil et commercial. Mais, ce qui manquera surtout au contrôleur, c'est la mentalité commerciale, — le contrôleur, agent de l'administration, aura toujours malgré tout et en dépit de ses aptitudes personnelles, une mentalité administrative.

Evidemment en cas de contestation, le Conseil de Préfecture aura la possibilité de nommer un expert technique, mais si le contrôleur a laissé passer sans s'en rendre compte une déclaration frauduleuse, justifiée par une comptabilité artificielle, il n'y a plus de recours ou de sanction possible.

On doit craindre également que l'étendue des pouvoirs que la loi du 31 juillet 1917 donne au contrôleur ne donne lieu à des abus.

Le contrôleur, d'après cette loi, dresse seul la liste des assujettis à l'impôt : il décide en premier et en dernier ressort quels sont les contribuables dont le revenu annuel dépasse le minimum fixé par la loi. Lorsque le contrôleur aura fait figurer à tort un contribuable parmi les assujettis à l'impôt, ce contribuable pourra se défendre, mais s'il n'a pas porté sur la liste un contribuable taxable, personne ne

pourra dans ce cas redresser son erreur. La liste des contribuables soumis à l'impôt n'est pas rendue publique et il n'y a personne qui ait qualité pour montrer à l'administration qu'elle a méconnu les intérêts du fisc.

Il est à craindre, d'autre part, qu'un contrôleur si scrupuleux et si honnête qu'il fût, comme la plupart des contrôleurs, se trouvant dans les mains du gouvernement de par sa fonction, ne subisse malgré lui sa toute-puissance.

C'est ce qui a amené un partisan déterminé de la réforme fiscale, M. Théodore Reinach, à dire que le nouveau système était « intolérable dans un pays de liberté et de suffrage universel » (Séance de la Chambre du 2 février 1909, *J. off.*, 3 février 1909, p. 234).

M. Ribot, lui aussi, en 1914 a critiqué ce contrôle laissé tout entier aux mains de l'Etat et a parlé « des influences politiques qui dans ce pays dépravent et corrompent tout » (Séance du Sénat du 17 février 1914, *J. off.*, p. 169).

Ce n'est pas seulement pour l'inscription ou la non inscription des contribuables que l'administration dispose de pouvoirs très étendus, elle peut comme elle le veut, faire un contrôle minutieux et approfondi ou un contrôle de pure forme. Etant donné le nombre considérable de documents relatifs à chaque contribuable dont l'administration devrait prendre connaissance, il semble que l'on puisse dire avec certitude

que bien des fois elle se trompera au détriment du fisc.

La loi a bien fait d'interdire la publication des rôles ; elle a voulu éviter ainsi les indiscretions du public, d'une part, et les plaintes malveillantes et abusives qui auraient pu provenir de son fait, d'autre part.

Cependant, le législateur aurait pu donner une mission de contrôle accessoire, à un organe émanant des contribuables ou des pouvoirs locaux. Cet organe aurait pu mettre le contrôleur à l'abri de bien des fraudes de la part des contribuables.

En dernier lieu, le choix du Conseil de Préfecture, comme tribunal chargé du contentieux de l'impôt, laisse place à la critique. La plupart des conseillers de préfecture, tout comme les contrôleurs, ne possèdent pas une expérience et une science juridiques leur permettant de juger convenablement les affaires d'ordre civil et commercial qui leur seront soumises — leur expérience et leur science sont d'ordre administratif.

Mais si le choix du Conseil de Préfecture est regrettable, c'est surtout au point de vue juridictionnel.

S'il s'agit d'un litige portant sur la déclaration du contribuable contestée par un agent de l'État, ce litige sera jugé de par la loi par un tribunal dont les membres sont des fonctionnaires révocables et dont le président est un préfet. Ce dernier, bien que pré-

sidant rarement le Conseil de Préfecture, peut le présider toutes les fois qu'il le juge utile et par cela même acquiert une influence considérable sur lui.

Le préfet, étant un fonctionnaire politique, il est à craindre que le Conseil de Préfecture ne soit trop souvent tout au moins influencé dans ses décisions par des considérations politiques.

Le contribuable pourra évidemment appeler des décisions du Conseil de Préfecture devant le Conseil d'Etat. Mais, on peut craindre que cette juridiction ne soit accablée de réclamations et n'arrive à rendre des décisions que très longtemps après le dépôt des recours.

En somme, la loi nouvelle donne au contrôleur un rôle extrêmement délicat et pénible.

Si le contrôleur, voulant à tout prix ne pas se faire complice d'une fraude du contribuable, fraude dont il n'est pas tout à fait sûr, taxe fort ce dernier, la loi, nous avons vu, lui donne à ce sujet un pouvoir arbitraire, celui-ci se plaindra et portera un recours devant les tribunaux administratifs. Ces recours seront très probablement fort nombreux. Ils amèneront, sans doute, des solutions différentes pour un même cas, car, si l'injustice n'est pas trop considérable, le contribuable qui connaîtra la lenteur du Conseil d'Etat à rendre ses décisions, n'interjettera pas appel. D'où des injustices multiples dans l'application de l'impôt, certains contribuables supportant des impôts plus lourds

que d'autres pour le même chiffre de revenu imposable, précisément ce que le législateur de la loi du 31 juillet 1917 a voulu éviter en supprimant la patente et en établissant l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels.

Ces inégalités, nous allons les retrouver dans le régime des coefficients, dont nous allons maintenant parler.

B. Le régime des coefficients. — Nous savons par notre étude que dans chaque catégorie de professions on établit soit un coefficient unique soit un coefficient maximum et un coefficient minimum.

« La fixation d'un maximum et d'un minimum pour une même profession, a dit M. Dumesnil, rapporteur de la loi, a pour but de permettre au contrôleur de serrer la vérité d'aussi près que possible, de tenir compte de la différence des rendements présumés suivant les villes et même suivant les quartiers d'une même ville. Le contrôleur pourra se mouvoir à sa volonté entre ces deux limites, en utilisant les renseignements recueillis et les constatations effectuées. »

Bien plus, d'après l'article 10, le contrôleur peut appliquer un tarif plus élevé que le maximum.

Voici ce que dit, en effet, l'article 10 :

« Au moyen des renseignements recueillis et des constatations effectuées, s'il y a lieu, conformément à l'article précédent, le contrôleur procède à l'éva-

luation provisoire des revenus imposables en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient déterminé dans les conditions indiquées à l'article 7.

Toutefois, lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la commission, il peut faire emploi d'un coefficient plus élevé, à charge par lui d'apporter en cas de contestation les justifications nécessaires.

Le contrôleur communique aux intéressés l'évaluation provisoire, en les avisant qu'un délai de vingt jours leur est accordé pour présenter leurs observations par écrit ou verbalement au sujet de cette évaluation.

Dans le cas où le contribuable juge que son bénéfice imposable doit être calculé à l'aide d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum fixé par la commission, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application, à condition de fournir les justifications nécessaires.

A la suite des observations présentées ou à l'expiration du délai de vingt jours prévu ci-dessus le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition, sans préjudice pour les intéressés du droit de réclamer par la voie contentieuse, après l'émission du rôle. »

Dans ces conditions, M. le sénateur Touron a fait observer avec raison que tout en n'admirant pas beaucoup l'innovation de la loi nouvelle en ce qui concerne la création d'un maximum et d'un minimum, il comprenait encore moins qu'après l'établissement de ce maximum et de ce minimum, on rencontrerait une disposition, d'après laquelle le contrôleur ne pourrait tenir compte ni du maximum ni du minimum.

Avec cette dernière disposition les mots maximum et minimum paraissent « vides de sens ».

Nous ferons remarquer que si dans la nouvelle loi on n'emploie plus comme base d'évaluation les signes extérieurs, la nouvelle base dont on se sert prête encore à la critique.

Nous parlons du chiffre d'affaires, auquel on applique un coefficient.

Quoi de plus arbitraire que ce chiffre d'affaires ! Nombreuses sont les entreprises qui réalisant beaucoup d'affaires, font peu de bénéfices et inversement. Dans la même ville deux commerçants peuvent avec le même chiffre d'affaires avoir des bénéfices différents, parce que l'un, par exemple, sait ou peut travailler mieux que l'autre.

A ce signe arbitraire qu'est le chiffre d'affaires on va appliquer un coefficient et quel coefficient va-t-on appliquer ? Celui que le contrôleur, c'est-à-dire un fonctionnaire administratif va juger convenable pour le cas déterminé.

D'autre part, les limites du maximum et du minimum, dans lesquelles le contrôleur pouvait se mouvoir, laissaient déjà place à l'arbitraire de ce dernier ; si celui-ci peut dépasser le maximum, quelle sera la garantie de la loi pour le contribuable ? On nous répondra que le contrôleur doit prouver l'exactitude de son évaluation.

Comment un contrôleur pourra-t-il démontrer d'une façon satisfaisante qu'un industriel réalise assez de bénéfices pour qu'on puisse lui appliquer un coefficient supérieur au coefficient maximum fixé par la commission ?

On pourra peut-être nous répondre que si, dans une même région, tous les industriels d'une même profession ont fait des déclarations d'où il découle qu'en travaillant dans des conditions normales, ils ont dépassé le maximum établi par la commission, le contrôleur pourrait vis-à-vis de ceux qui n'auraient fait de déclaration que pour leur chiffre d'affaires, démontrer à l'aide de présomptions sérieuses que ce chiffre est courant et que la commission aurait dû établir un maximum plus élevé que celui qu'elle a adopté.

Mais, à supposer que ce cas se présente, comment prouver pratiquement que le contribuable qui a déclaré seulement son chiffre d'affaires a travaillé dans les mêmes conditions que ses concurrents ?

Si nous envisageons maintenant la revendication

d'un industriel demandant au contrôleur de le taxer au-dessous du minimum, nous voyons que cet industriel devra faire la preuve de son peu de bénéfices.

Cette preuve lui sera plus ou moins aisée à faire selon les cas.

Elle lui sera particulièrement facile, s'il peut, par exemple, montrer que son peu de bénéfices est la conséquence, soit d'une grève, soit même d'une perte découlant de la faillite d'un débiteur important.

Si le contrôleur a le droit d'utiliser comme éléments de comparaison les bilans produits par les sociétés par actions ou par les assujettis à la taxe de guerre exerçant une profession identique à celle du contribuable qui n'a pas fait la déclaration de son bénéfice net, si le contrôleur peut invoquer l'exemple d'établissements similaires, on risque d'aboutir à un régime se rapprochant singulièrement de celui des patentes.

On avait tout lieu de s'y attendre après les paroles de M. Perchot, rapporteur de la loi au Sénat.

Voici ce que disait M. Perchot :

« Voici donc comment j'imagine que procédera la commission, lorsqu'elle aura à déterminer les coefficients applicables à l'industrie du tissage : elle commencera par créer des catégories : tissage du coton, du chanvre, du lin, de la laine, de la soie. Pour le coton, elle va évaluer la production normale d'un métier et multiplier le nombre de mètres produits par

le prix de vente moyen de la marchandise au sortir de la fabrique. Elle obtiendra ainsi le chiffre d'affaires moyen correspondant à un métier.

D'autre part, elle déterminera, toujours pour un métier, les frais d'exploitation : matières premières, main-d'œuvre, etc., et les frais généraux ; le total de ces divers frais représente le coût de production.

En rapprochant le coût de production du chiffre d'affaires, la commission obtiendra le bénéfice net et le coefficient moyen à appliquer au chiffre d'affaires.

Je reconnais volontiers que ce coefficient pourra ne pas convenir dans tous les cas et qu'il sera sans doute nécessaire de prévoir plusieurs coefficients pour le tissage du coton. Je suppose que la proportion du bénéfice est plus élevée dans une fabrique groupant un grand nombre de métiers que dans une petite exploitation, en raison, par exemple, des conditions plus favorables pour l'achat de matières premières, d'une meilleure utilisation de la main-d'œuvre et de l'outillage, de facilités de transport plus grandes. Ou bien encore, comme il existe des types différents de métiers, il se peut que, suivant que l'un ou l'autre de ces types est employé, le rapport du bénéfice au chiffre d'affaires soit plus ou moins grand.

Il appartiendra à la commission d'apprécier si ces différences sont assez fortes pour justifier l'établissement de plusieurs coefficients d'après la nature et l'importance de l'outillage, ou si la fixation d'un coeffi-

cient maximum et d'un coefficient minimum suffit pour éviter des inégalités choquantes. D'une façon générale la commission devra établir pour chaque nature de profession une quantité suffisante de catégories, auxquelles seront attribuées des coefficients différents. »

Plus loin M. Perchot ajoute : « De même, le nombre des métiers pourra intervenir, si c'est nécessaire, dans la détermination des catégories. Ce qu'il y a de fixe, d'immuable et partant d'arbitraire dans la présomption tirée du signe extérieur, est corrigé par l'intervention d'un élément variable, qui représente assez exactement les fluctuations de l'activité de l'industrie : cet élément, c'est le chiffre d'affaires. »

A entendre parler M. Perchot, on se croirait revenu au régime des patentes, régime que la loi du 31 juillet 1917 a aboli comme étant par trop arbitraire.

Au parlement, d'ailleurs, on a très vivement critiqué la détermination des bénéfices par le système des coefficients.

A la séance du 17 juillet 1917, notamment, M. le député Auriol a déposé un amendement, aux termes duquel « les contribuables devaient déclarer le revenu imposable moyen des trois années précédentes », le critérium du revenu étant, d'après M. Auriol, autrement sûr que celui de la productivité d'une année, cette productivité n'offrant pas un élément stable, parce qu'un négociant capable peut, tout en réalisant le même

chiffre d'affaires qu'un autre, faire moins de bénéfices, dans certaines industries, notamment dans la minoterie, la sucrerie, la distillerie, où les cours, soit des matières premières, soit de la vente des produits varient continuellement, il faut compter avec le hasard qui y joue le principal rôle. Quel sera alors le coefficient applicable ?

M. le député Louis Dubois a fait remarquer de son côté que, d'après l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par la loi du 30 décembre 1916, les contribuables soumis à l'impôt doivent faire une déclaration de leurs revenus, en indiquant par nature de revenu, les éléments qui le composent, qu'en conséquence chaque négociant doit pour l'impôt général faire une déclaration, par laquelle il fait connaître ses bénéfices sur chacune des catégories de son revenu, y compris la catégorie de ses bénéfices commerciaux.

On pourrait lui demander de faire la même déclaration pour l'impôt cédulaire.

En regard de ses inconvénients, la loi nouvelle présente de grands avantages.

Nous allons les envisager dans une section II.

SECTION II

Avantages

La patente, nous l'avons vu, n'était nullement proportionnelle aux bénéfices.

On taxait suivant les cas le nombre des ouvriers occupés, l'importance de l'outillage, la valeur locative des locaux servant à l'exploitation, sans se préoccuper des résultats que donne l'utilisation de ces moyens de production.

La même tarification était appliquée à des industries fonctionnant dans des conditions tout à fait différentes. Que l'industriel fit ou non de gros bénéfices, l'impôt était toujours le même.

La patente, dans les petites communes n'était pas proportionnelle aux revenus et dans les villes lourde par rapport aux revenus.

Le nouvel impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels se rapproche plus de l'équité que la patente, parce qu'il a pour base non plus les signes extérieurs, mais les facultés contributives des contribuables et qu'il est proportionnel aux bénéfices encaissés effectivement.

Le coefficient institué par la loi de 1917 serre les faits et les profits de beaucoup plus près que ne le faisaient les signes extérieurs servant de base à la patente.

La loi établit sur la base du chiffre d'affaires une présomption de rendement tirée de l'étude des conditions spéciales à chaque sorte de commerce et d'industrie. Dans chaque genre d'affaires il existe incontestablement une certaine relation entre le chiffre des ventes ou encaissements et celui du profit net, et il y

a un coefficient de bénéfice, qui est généralement connu des intéressés et peut être déterminé sans grandes difficultés. Le jour où les coefficients auront été déterminés par une commission présentant toutes les garanties de compétence et d'impartialité, la marge entre le bénéfice forfaitaire et le bénéfice réel sera aussi restreinte que possible. En tout cas, l'approximation sera très vraisemblablement suffisante pour donner à l'impôt l'élasticité qui lui fait défaut.

Enfin, à une époque où les charges de l'Etat se sont accrues dans des proportions gigantesques par suite de la guerre, grâce à cet impôt basé sur la productivité on pourra réclamer des contribuables un concours plus considérable qu'auparavant avec les patentes basées sur les signes extérieurs.

Le nouvel impôt, est, comme l'on a dit, « un instrument de fiscalité plus souple et mieux adapté aux exigences de l'Etat ». Ce qui est à souhaiter pour faciliter l'application du nouvel impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels, c'est qu'il se forme sur la question une jurisprudence assez complète, qui, d'une part, aidera le contrôleur dans sa tâche, qui est actuellement extrêmement lourde, et qui, d'autre part, assurera aux contribuables toutes les garanties nécessaires.

BIBLIOGRAPHIE

Raviart (Emile). — L'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels et la comptabilité des contribuables, 1919.

Jèze (Gaston). — Science des finances.

Amieux (Alphonse). — La loi du 31 juillet 1917 sur l'établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus, 1917.

Bocquet (Lucien). — L'impôt sur le revenu cédulaire et général, 1918.

Bongault (Paul). — Manuel pratique des nouveaux impôts (loi du 31 juillet 1917), 1917.

Sauvage (Francis). — Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc, étude théorique et pratique sur l'impôt général et les nouveaux impôts avec déclaration obligatoire (lois de 1914, 1916, 1917), 1918.

Gain (René). — De la rédaction des bilans, en vue des impôts nouveaux, 1918.

Batardon. — La comptabilité à la portée de tous, 2^e édition.

Bonnefoy (G.). — Code pratique de l'impôt (général) sur le revenu et de la taxe de guerre.

Houpin et Maguero. — La contribution sur les bénéfices de guerre, 3^e édition.

Viellant (M.). — Les bénéfices de guerre et la comptabilité des contribuables, 3^e édition.

Instruction de la Direction des contributions directes du
30 mars 1918.

Journal officiel. — Débats et documents.

Vu : le Président de la thèse,

HITIER

Vu : le Doyen

F. LARNAUDE

Vu et permis d'imprimer

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,

L. POINCARÉ

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — L'impôt des patentes.....	7
Caractères de la patente.....	7
Personnes assujetties à la patente.....	8
Restrictions et exemptions.....	9
Droit fixe et droit proportionnel.....	10
CHAPITRE II. — Des avantages et des inconvénients du régime des patentes..	14
CHAPITRE III. — Les projets et propositions de ré- forme et de complément de la patente et le projet Caillaux de 1907.....	16
<i>Section I.</i> — Les différents projets et propositions de réforme de la contribution des patentes jusqu'au projet Caillaux de 1907. Leurs ca- ractères.....	16
<i>Section II.</i> — Le projet Caillaux voté par la Chambre le 9 mars 1909.....	20
CHAPITRE IV. — La nouvelle taxation des bénéfices industriels et commerciaux (Loi du 31 juil- let 1917).....	24
<i>Section I.</i> — Examen d'ensemble de la loi.....	25
Les différentes méthodes de détermination du re- venu.....	26
Caractères du nouvel impôt.....	28
<i>Section II.</i> — Fonctionnement du nouvel impôt..	29
Etude du nouvel impôt.....	32
Personnes visées.....	32
Professions soumises à l'impôt.....	33
Lieu de l'imposition.....	34
Les méthodes employées par la loi du 31 juillet 1917 pour déterminer le revenu imposable.	35
I. — Contribuables devant déclarer leur béné-	

fice net	41
Contribuables soumis à la déclaration obligatoire.	41
Contribuables pour lesquels la déclaration est facultative.....	43
Le compte de profits et pertes (résumé).....	52
Le bénéfice net.....	52
Le compte de profits et pertes (Développement) ..	52
II. — L'évaluation administrative pour les contribuables, qui, ayant la faculté de déclarer leur bénéfice net, ne l'ont pas fait.....	68
Des coefficients. De leur application par le contrôleur. Coefficient maximum et coefficient minimum	69
1° De l'établissement des coefficients.....	69
2° De l'application des coefficients.....	76
3° Calcul de l'impôt.....	78
4° Des pénalités.....	80
5° Situations de faveur accordées par la loi du 31 juillet 1917 à certaines catégories de contribuables.....	81
6° Du contrôle de l'impôt.....	83
A. — Contribuables de la première catégorie..	83
a) De la vérification des livres par le contrôleur.....	84
b) Charge de la preuve en cas de contestation.	87
B. — Contribuables de la deuxième catégorie..	88
Des documents que le contribuable doit produire comme justifications.....	90
CHAPITRE V. — Critique de la loi du 31 juillet 1917.	92
Section I. — Inconvénients.....	93
A. — La déclaration et ses conséquences.....	93
a) Pour le contribuable.....	93
b) Pour le contrôleur.....	94
B. — Le régime des coefficients.....	99
Section II. — Avantages	106

